

Grenswerkers

Citation for published version (APA):

Weerepas, M. J. G. A. M. (2018). *Grenswerkers: coördineren, niet omdat het niet kan, maar omdat het moet?* Maastricht University. <https://doi.org/10.26481/spe.20181221mw>

Document status and date:

Published: 21/12/2018

DOI:

[10.26481/spe.20181221mw](https://doi.org/10.26481/spe.20181221mw)

Document Version:

Publisher's PDF, also known as Version of record

Please check the document version of this publication:

- A submitted manuscript is the version of the article upon submission and before peer-review. There can be important differences between the submitted version and the official published version of record. People interested in the research are advised to contact the author for the final version of the publication, or visit the DOI to the publisher's website.
- The final author version and the galley proof are versions of the publication after peer review.
- The final published version features the final layout of the paper including the volume, issue and page numbers.

[Link to publication](#)

General rights

Copyright and moral rights for the publications made accessible in the public portal are retained by the authors and/or other copyright owners and it is a condition of accessing publications that users recognise and abide by the legal requirements associated with these rights.

- Users may download and print one copy of any publication from the public portal for the purpose of private study or research.
- You may not further distribute the material or use it for any profit-making activity or commercial gain
- You may freely distribute the URL identifying the publication in the public portal.

If the publication is distributed under the terms of Article 25fa of the Dutch Copyright Act, indicated by the "Taverne" license above, please follow below link for the End User Agreement:

www.umlib.nl/taverne-license

Take down policy

If you believe that this document breaches copyright please contact us at:

repository@maastrichtuniversity.nl

providing details and we will investigate your claim.



mr.dr. M.J.G.A. Marjon Weerepas

Faculteit der Rechtsgeleerdheid

Grenswerkers: coördineren, niet omdat het niet kan, maar omdat het moet?



**Grenswerkers: coördineren, niet omdat
het niet kan, maar omdat het moet?**

Colofon

Design & print: Canon The Creative Hub

Fotograaf: Ger Essers, Maastricht, "kunstenaar onbekend"

ISBN: 978-90-5681-475-5

NUR: 826

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, modified, stored in a retrieval system or made public without the prior written permission of the author or publisher.

Grenswerkers: coördineren, niet omdat het niet kan, maar omdat het moet?

Rede

uitgesproken bij de aanvaarding van het ambt van hoogleraar
Fiscale aspecten van grensoverschrijdende arbeid aan de
Faculteit der Rechtsgeleerdheid van de Universiteit Maastricht

Maastricht, 21 december 2018

Door

mr.dr. M.J.G.A. Marjon Weerepas

The **Institute for Transnational and Euregional cross border cooperation and Mobility (ITEM)** is the pivot of scientific research, counselling, knowledge exchange, and training activities with regards to cross-border cooperation and mobility.

ITEM is an initiative of Maastricht University (UM), the Dutch Centre of Expertise on Demographic Changes (NEIMED), Zuyd University of Applied Sciences, the City of Maastricht, the Euregio Meuse-Rhine (EMR), and the Dutch Province of Limburg.

*Het **Institute for Transnational and Euregional cross border cooperation and Mobility / ITEM** is de spil van wetenschappelijk onderzoek, advisering, kennisuitwisseling en opleidingsactiviteiten omtrent grensoverschrijdende samenwerking en mobiliteit.*

ITEM is een initiatief van Universiteit Maastricht (UM), het Nederlands Expertise en Innovatiecentrum Maatschappelijke Effecten Demografische krimp (NEIMED), Zuyd Hogeschool, de Gemeente Maastricht, de Euregio Maas-Rijn (EMR) en de Provincie Limburg (NL).



Geachte mevrouw de Rector-Magnificus, Decaan van de Faculteit der Rechtsgeleerdheid, leden van het cortège, collega's, familie, vrienden en studenten

Inleiding

Voor mij is het vandaag een bijzondere dag om hier voor u te staan en mijn bevindingen tot nu toe en visie met betrekking tot het fenomeen grenswerk te delen. In de volksmond wordt het vaak grensarbeid genoemd, maar ik prefereer het woord 'grenswerk' omdat dan zowel de werknemer als de zelfstandige daaronder vallen. De komende 45 minuten wil ik met u enige gedachten delen op welke wijze ik een bijdrage wil leveren aan het wetenschappelijk onderzoek, het onderwijs en het valoriseren van mijn kennis betreffende de grensoverschrijdende arbeid. Ik tracht hierbij het ingewikkelde palet van regelgeving en omstandigheden aan te geven waarbinnen grensoverschrijdende arbeid plaatsvindt en waar oplossingen voor problemen moeten worden gevonden.

De problematiek die grenswerkers ervaren op het gebied van de fiscaliteit en sociale zekerheid als zij grensoverschrijdende werkzaamheden gaan verrichten is niet alleen van deze tijd. Het speelt al geruime tijd. Grenswerkers eisen bij tijd en wijle zo nu en dan ook hun aandacht op. Ik wijs hier op een krantenbericht uit 1985.¹ Er is inmiddels wel het een en ander verbeterd, maar er zijn nog genoeg problemen op te lossen. Die verbeteringen variëren van het oplossen van praktische problemen tot meer structurele oplossingen. Een voorbeeld van zo'n praktische oplossing is het volgende. Het is nauwelijks voor te stellen maar vóór 1 juli 1985 moest een in België of Duitsland werkende grenswerker die gebruik maakte van een door de werkgever ter beschikking gestelde auto nog bij de grensovergang de nummerplaten vervangen.²

Toen ik me voor de eerste keer toegedeed op onderzoek inzake grensoverschrijdende arbeid, kon ik niet bevroeden dat het thema grensoverschrijdende werkzaamheden zoveel variaties kent, waaruit al dan niet problemen voortvloeien. Let wel, grensoverschrijdend werken kan zowel negatieve als positieve gevolgen hebben. Heel in het algemeen kan worden gesteld dat de negatieve gevolgen met name aan de orde komen nadat de grenswerker zijn grensoverschrijdende werkzaamheden is gestart. De positieve gevolgen kunnen in een aantal gevallen tot calculerend gedrag leiden.

1 'Pendelaar eist betere fiscale regeling EG', NRC Handelsblad 30 mei 1985.

2 Kamerstukken II 1984/85, 18 894, nrs. 1-2, p. 8-9.

Mijn eerste grensoverschrijdende onderzoek betrof een onderzoek in de jaren negentig in opdracht van de Limburgse werkgevers naar de inkomensgevolgen van met name de Belgische grenswerkers. In dit geval ging het om werknemers. Nederlandse werkgevers in de grensstreek hadden destijds moeite om Belgisch personeel te vinden en als de werknemers in dienst waren getreden om ze te behouden. Daarbij ging het vooral om de hoge sociale verzekeringspremies verschuldigd door Belgische grenswerkers in Nederland en de hoge belasting die diezelfde grenswerkers in België waren verschuldigd. In de omgekeerde mobiliteitsrichting 'wonen in Nederland en werken in België' was sprake van een groot voordeel omdat in dat geval de lage Belgische sociale premies gecombineerd werden met lage Nederlandse belastingheffing. In het onderzoek is gebruik gemaakt van een vergelijking met de buurman die woont en werkt in hetzelfde land waar de grenswerker woont, en een vergelijking met de collega op de werkvloer, die woont en werkt in het land waar de grenswerker werkt. Uit het onderzoek kwam naar voren dat het voor alle in België wonende grenswerkers ongeacht de hoogte van het salaris, de huwelijkse staat en het al dan niet hebben van kinderen nadelig was om in Nederland te werken.³ Dit kwam met name door het toenmalige toepasselijke belastingverdrag Nederland-België 1970 in samenloop met de toepasselijke socialezekerheidsverordening nr. 1408/71, die weliswaar de sociale zekerheid coördineert maar niet de vaak in binnenlandse verhoudingen voorkomende onderlinge coördinatie van de premieheffing met de belastingheffing regelt. De onderlinge coördinatie van premieheffing met belastingheffing kan Europees ook niet worden geregeld gezien de bevoegdheidsverdeling in Europa. Door het subsidiariteitsbeginsel is de inrichting van de wetgeving van directe belastingen voorbehouden aan de lidstaten zelf.⁴ Dit neemt niet weg dat door de jurisprudentie van het Europese Hof van Justitie de lidstaten bij de inrichting van hun belastingstelsel rekening moeten houden met de verdragsvrijheden. Wat betreft de grenswerkers zijn vooral het vrij verkeer van personen, het vrij verkeer van werknemers

3 M.J.G.A.M. Weerepas, *Grensarbeiders: de pioniers van de interne markt*, Een onderzoek naar de grensarbeidersproblematiek Nederland-België, Universiteit Maastricht 1996.

4 Zie m.n. art. 5, lid 3, VEU: 'Krachtens het subsidiariteitsbeginsel treedt de Unie op de gebieden die niet onder haar exclusieve bevoegdheid vallen, slechts op indien en voor zover de doelstellingen van het overwogen optreden niet voldoende door de lidstaten op centraal, regionaal of lokaal niveau kunnen worden verwezenlijkt, maar vanwege de omvang of de gevolgen van het overwogen optreden beter door de Unie kunnen worden bereikt. De instellingen van de Unie passen het subsidiariteitsbeginsel toe overeenkomstig het Protocol betreffende de toepassing van de beginselen van subsidiariteit en evenredigheid. De nationale parlementen zien er volgens de in dat Protocol vastgelegde procedure op toe dat het subsidiariteitsbeginsel wordt geëerbiedigd.'

en het vrij verkeer van diensten van belang.⁵ Deze vrijheden hebben in tal van arresten ertoe geleid dat de lidstaten hun wetgeving en hun beleid inzake de inrichting van de directe belastingen moesten aanpassen. Ik volsta hier met noemen van de zogenoemde Schumackerdoctrine.⁶ Naar aanleiding van het arrest Schumacker⁷ mogen lidstaten de in hun staten werkzame buitenlandse werknemer fiscaal wat betreft de persoonlijke en gezinssituatie niet anders behandelen dan hun binnenlandse werknemers indien de buitenlands belastingplichtige zijn gehele of vrijwel uitsluitend gehele inkomen in de werkstaat verwerft. Na dit arrest zijn er nog verschillende arresten geweest die van invloed waren op de Schumacker-doctrine ten aanzien van werknemers en zelfstandigen. Als laatste grote belangrijke arrest in deze reeks kan het arrest X⁸ worden gezien, waarin het Europese Hof van Justitie besliste dat in het geval een inwoner geen inkomsten in zijn woonstaat verwerft, maar wel in twee werkstaten zonder dat in een van die staten aan het Schumacker-criterium wordt voldaan de faciliteiten betreffende de persoonlijke en gezinssituatie pro rata door de werkstaten dienen te worden toegekend.

Nederland past op dit moment de zogenoemde 90%-regeling toe.⁹ Een persoon heeft recht op onder andere de uitgaven op dezelfde inkomensvoorzieningen en persoonsgebonden aftrek als binnenlands belastingplichtigen indien hij¹⁰ 90% van zijn wereldinkomen in Nederland verwerft. De buitenlands belastingplichtige (niet-inwoner) moet om aan te tonen dat hij 90% van zijn inkomen in Nederland verdient een door de buitenlandse belastingautoriteiten ondertekende inkomensverklaring overleggen. Er zijn wat problemen met deze inkomensverklaring en dit kan mijns inziens als een administratieve belemmering worden gezien van het grenswerkverkeer, die wellicht zonder tekort te doen aan de heffingsrechten kan worden opgelost. Overigens moet mijns inziens op dit moment het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 nog worden aangepast aan het arrest X.¹¹

5 Zie o.a. art. 21,45 en 49 VWEU.

6 Zie Wattel die destijds kritische kanttekeningen plaatste bij het arrest. P.J. Wattel, The Schumacker legacy, Taxing Non-Residents Employees: Coping with Schumacker, European Taxation, IBFD Publications Amsterdam, Vol. 35 (1995), No. 11/12, p. 347-353.

7 HvJ EG 14 februari 1995, zaak C-279/93, Jur. 1995, p. I-00225. HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15, BNB 2017/121, m.nt. S.C.W. Douma.

8 HvJ EU 9 februari 2017, zaak C-283/15, BNB 2017/121, m.nt. S.C.W. Douma.

9 Zie art. 7.8 Wet IB 2001.

10 Vanzelfsprekend wordt ook 'zij' bedoeld.

11 Art. 21bis Uitv.besl. IB 2001.

Immers art. 7,8, lid 8, Wet IB 2001 geeft een delegatiebepaling. In het Uitvoeringsbesluit inkomstenbelasting 2001 kan de regelgeving van buitenlandse belastingplichtigen bij wie Nederland volgens het Unierecht gehouden is de persoonlijke en gezinssituatie in aanmerking te nemen, worden neergelegd. De Staatssecretaris van Financiën heeft wel toegezegd dat hij een besluit zou uitvaardigen.¹² Ik merk op dat het inmiddels bijna twee jaar geleden is dat het arrest X is gewezen. De Europese Raad had ter wille van de werking van de interne markt naar aanleiding van het arrest X een regeling kunnen uitvaardigen¹³ vergelijkbaar met de van vóór het arrest Schumacker uitgevaardigde Aanbeveling van 1993.¹⁴

Bij grensoverschrijdende arbeid rijst de vraag of in alle grensoverschrijdende situaties de eerdergenoemde coördinatie van belastingheffing en premieheffing kan, of zelfs moet worden bewerkstelligd of zijn er situaties waarin dat onmogelijk of zelfs onwenselijk is?

Vandaar dan ook de titel: Grenswerkers: coördineren niet omdat het niet kan, maar omdat het moet? Het vraagteken is opzettelijk geplaatst. Voordat ik deze vragen tracht te beantwoorden, geef ik eerst enige cijfers en vormen van grensarbeid.

Cijfers grensoverschrijdende arbeid

Op dit moment zouden er 17 miljoen Europeanen in een andere lidstaat wonen of werken dan die van hun nationaliteit.¹⁵ Dit cijfer zegt echter niets over de vraag of die burgers zijn geëmigreerd of dagelijks of wekelijks op en neer reizen.

¹² Toelichting van 7 maart 2018, nr. 2018-0000029258, op het intrekken van het beroep in cassatie tegen de uitspraak van Hof Den Haag 5 december 2017, nr. 17/00505, ECLI:NL:GHDHA:2017:3582.

¹³ Zie art. 115 VWEU.

¹⁴ Aanbeveling van de Commissie van 21 december 1993, nr. 94/79/EG, PbEG 10 februari 1994, nr. L 39/22, V-N 1994, p. 890. Binnenlands en buitenlands belastingplichtigen dienen gelijk te worden behandeld in het geval 75% van het inkomen in de werkstaat wordt verworven.

¹⁵ Zie EC Informatieblad d.d. 13 maart 2018, http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-18-1622_en.htm, geraadpleegd op 28 oktober 2018.

Uit cijfers dichter bij huis blijkt dat er in 2016 11.000 EU-burgers woonachtig in België werkzaam zijn in Duitsland en 30.000 in Nederland. Vanuit Nederland zijn 11.000 personen werkzaam in België en 12.000 in Duitsland en vanuit Duitsland 33.000 in Nederland. Hierbij zij aangetekend dat ongeveer de helft van dit aantal Nederlanders zijn die in Duitsland zijn gaan wonen, maar in Nederland zijn blijven werken.¹⁶ In de grensstreek met België en Duitsland wonen ongeveer 6 miljoen Nederlanders.¹⁷ Kortom, zonder een duidelijk, eenduidig criterium is het lastig om een duidelijk beeld te krijgen.

Uit een rapport van de Internationale Arbeidsorganisatie blijkt dat de mobiliteit wereldwijd toeneemt en de Internationale Arbeidsorganisatie beveelt aan om betere, hooggekwalficeerde data te verkrijgen zodat beleidsmakers weloverwogen beslissingen kunnen nemen. Het nemen van weloverwogen beslissingen levert voordelen op voor zowel de arbeidsexporterende als – importerende staten als voor de betrokken personen die de werkzaamheden verrichten.¹⁸

Naast deze wat ik zal noemen ‘naakte’ cijfers is het ook van belang om te vermelden dat verschillen in bijvoorbeeld sociale wetgeving¹⁹, verdragsinterpretatie en beroepsbevolking tussen landen groot kunnen zijn, zelfs tussen buurlanden. Deze verschillen maken het grensoverschrijdend arbeidsverkeer ingewikkeld. Een voorbeeld van een verschil in sociale wetgeving is de ten opzichte van het buitenland lange loondoorbetaling bij ziekte die in Nederland bestaat, waardoor er in grensoverschrijdend verband coördinatieproblemen ontstaan met

16 Elena Fries-Tersch, Tugce Tugran & Harriet Bradley, 2017 Annual Report on intra-EU Labour Mobility, p. 185 e.v. De volgende cijfers illustreren dat het lastig is om van juiste aantallen te spreken. Uit cijfers van het CBS blijkt dat er in 2016 40.000 werknemers zijn, waarvan 23.000 Nederlanders en 15.000 Belgen, die vanuit België in Nederland werkzaam zijn. Vanuit Duitsland zijn er 38.000 werknemers waarvan 17.000 Nederlanders. Zie <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2018/44/bijna-80-duizend-werknemers-uit-buurlanden-in-2016>, geraadpleegd op 20 november 2018. Echter het gebruikte criterium is niet geheel duidelijk. Uit cijfers van de Belgische Rijksinstituut voor Ziekte- en Invaliditeitsverzekering zijn er op 30 juni 2017 32.248 personen vanuit België werkzaam in Nederland; hiertoe behoren ook de zelfstandigen. Vanuit Nederland werkzaam in België bedraagt het aantal 11.757.

17 Debat Belasting en sociale zekerheidspositie van de grensarbeider d.d. 26 september 2018, www.debatdirect.tweedekamer.nl, geraadpleegd op 30 september 2018.

18 Het rapport betreft migranten, maar de aanbeveling kan mijns inziens ook worden toegepast op grensoverschrijdende werknemers. 'The term "migrant worker" refers to all international migrants who are currently employed or are unemployed and seeking employment in their present country of residence.' Wereldwijd zijn er 150,3 miljoen migranten, 33% daarvan in Europa. ILO Global estimates on migrant workers, Executive Summary, December 2015, p. XI en XIV.

19 Zie voor een overzicht van en verschillen in sociale zekerheid www.missoc.org/missoc-database/comparative-tables/, geraadpleegd op 26 november 2018.

betrekking tot sociale zekerheid en arbeidsrecht.²⁰ Een ander voorbeeld is het wettelijk pensioenstelsel. In tegenstelling tot Nederland kennen Duitsland en België geen ingezetenenstelsel zoals de Nederlandse AOW. Een voorbeeld van een verschil in verdragsinterpretatie is dat de belastingdienst van Duitsland een thuiswerkende ambtenaar ingevolge art. 18, lid 1, onderdeel b, Verdrag Nederland-Duitsland in de woonstaat belast en van mening is dat de staat waar die ambtenaar, ongeacht zijn nationaliteit is aangesteld niet mag heffen over die dagen, terwijl Nederland stelt dat het kasstaatprincipe ook dan moet worden gevolgd, derhalve ook over die dagen dient toewijzing van de heffingsbevoegdheid aan de staat die de ambtenaar heeft aangesteld, in casu Nederland, plaats te vinden.

Een voorbeeld van een verschil in beroepsbevolking in de relatie Nederland-Duitsland is het aantal deeltijdwerkers. Zo bedraagt in 2016 het aantal deeltijdwerkers woonachtig in de Nederlandse grensregio, 54%. Dat is veel hoger dan in de Duitse grensregio, te weten: 28%. Dit geldt zowel voor mannen als voor vrouwen.²¹ Overigens blijkt dat de economische groei in de grensregio's achterblijft.²² Interessant zou zijn om de precieze redenen daarvan te achterhalen.

Als men hierbij bedenkt dat de percentages premie- en belastingheffing per land enorm kunnen verschillen is er niet veel fantasie nodig om zich voor te stellen dat betrokken werkgevers en werknemers soms dusdanige constructies bedenken zodat lucratief met de toepasselijke regels kan worden omgegaan. België bijvoorbeeld kent in 2017 voor alleenstaanden en alleenverdieners een percentage van 40,5 wat de werknemer en de werkgever samen verschuldigd zijn aan inkomstenbelasting en premies sociale zekerheid. België wordt hierin overigens op de voet gevolgd door Duitsland en Denemarken.²³

20 T. Dijkhoff en S. Montebovi, Grensarbeider tussen wal en schip, Over de weerbarstige praktijk van de Europese conflictregels in het arbeids- en sociaalzekerheidsrecht, TRA 2015/12.

21 Zie <https://www.cbs.nl/nl-nl/nieuws/2018/40/in-grensregio-s-vaker-deeltijdwerk-dan-bij-duitse-buren>, geraadpleegd op 8 oktober 2018. Zie ook Teilzeitarbeit in der Grenzregion Niederlande und Deutschland, 2018.

22 Zie <https://europadecentraal.nl/euro-pese-ster/de-europese-ster-nr928/#het-european-crossborder-mechanism-juridischeen-administratieve-obstakelsoplossen-in-grensregios>, geraadpleegd op 26 oktober 2018.

23 OECD (2018), Taxing Wages 2018, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/tax_wages-2018-en, p. 3, geraadpleegd op 10 november 2018.

De zogenoemde loonwig, dat wil zeggen het verschil tussen de kosten van een werknemer voor de werkgever en het netto loon van de werknemer varieert eveneens enorm van land tot land; in bijvoorbeeld België bedraagt die in 2017 voor alleenverdieners 53,7% en in Chili 7%.²⁴

De verschillen in omstandigheden is een van de factoren die het moeilijk maken om te coördineren en tot een voor ieder bevredigende maatregel te komen.

Desalniettemin, ondanks dat precieze cijfers niet voorhanden zijn, kan gezegd worden dat grensoverschrijdende werkzaamheden een aanzienlijk belang kennen, al was het maar omdat de grenswerkers vaak de eerste verkenner zijn van de interne markt. Daar liggen ook mogelijkheden voor grenswerkers, en in het geval sprake is van een dienstbetrekking, ook voor werkgevers, als ook voor de economie, mits de regelgeving goed is vormgegeven.

Ik wil hier ook wijzen op een andere interessante ontwikkeling. Het is algemeen bekend dat veel gebruik wordt gemaakt van A1-verklaringen inzake detacheringen of het werken in twee landen. Hierdoor werken bijvoorbeeld veel Polen buiten Polen. Alleen al richting Duitsland bedroeg in 2016 het aantal Poolse detacheringsverklaringen 130.716.²⁵ De vraag rijst wie dan het werk in Polen doet. Naar het zich laat aanzien is er de laatste jaren sprake van een enorme toename van Oekraïners werkzaam in Polen. In 2017 ging het om meer dan 545.000 Oekraïners die werkzaam waren in Polen.²⁶ Er vindt als het ware een opeenvolgende verschuiving van arbeidsbevolking plaats van het oosten naar het westen. Dit heeft als mogelijk gevolg dat het aantal derdelanders in de Europese Unie toeneemt. Dordelanders hebben ingevolge Verordening nr. 1231/2010 toegang tot Verordening nr. 883/2004 mits zij legaal verblijven op het grondgebied van de Europese Unie. Wat onder 'legaal verblijven' van een dordelander moet worden verstaan is overigens nog niet geheel duidelijk. Thans ligt een zaak hierover inzake schaatsende Russen bij Holiday on Ice voor bij het Europese Hof van Justitie.²⁷

24 OECD (2018), *Taxing Wages 2018*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/tax_wages-2018-en, p. 5., geraadpleegd op 1 november 2018.

25 J. Pacolet & F. De Wispelaere, *Posting of workers: Report on A1 portable documents issued in 2016*, Netwprk Statistics FMSSFE, European Commission 2017, p. 21.

26 Om precies te zijn waren er in 2017 545.266 Oekraïners werkzaam in Polen, in 2008 waren dat er nog 2.338. Zie www.eurostat, geraadpleegd op 12 november 2018.

27 Conclusie A-G Wahl 27 september 2018, nr. C-477/17, V-N 2018/56.6.

Interessant zou zijn om te onderzoeken welke redenen er zijn voor die verschuiving van arbeidskrachten en welke consequenties dat teweeg brengt voor met name de sociale zekerheid. Ook zou kunnen worden onderzocht of andere lidstaten en dan met name Oost-Europese lidstaten, hetzelfde verschijnsel van een toename van derdelanders kennen.

Vormen grensarbeid

Naast de eerdergenoemde verschillen is er een ander facet wat grensoverschrijdende arbeid ingewikkeld maakt. Grensoverschrijdende arbeid kan in vele vormen voorkomen, zoals de klassieke grensarbeider die woont in de ene staat en werkt in de andere staat en dagelijks of ten minste eenmaal per week naar huis terugkeert, high-skilled werknemers die vanuit het buitenland worden aangetrokken of vanuit Nederland naar een andere staat worden uitgezonden en op wie de 30%-regeling wordt toegepast, grensoverschrijdende leerkrachten, internationale detachering binnen groepsmaatschappijen, internationale uitzending van arbeidskrachten zoals in de bouwsector en zelfstandigen die grensoverschrijdend werken. Hierbij komt dat de huidige ontwikkelingen zoals de wijziging in de aard van de contracten, -er is meer flexibilisering en bijvoorbeeld ook het thuis werkzaamheden verrichten neemt toen hun invloed doen gelden. Zonder hier op alle genoemde vormen specifiek in te gaan kan worden gesteld dat bij al die vormen zich problemen voordoen wat nu onder inkomsten uit tegenwoordige arbeid moet worden verstaan en aan welke staat deze moeten worden toegerekend. Hierbij kan bijvoorbeeld worden gedacht aan fictieve inkomsten of aan de belastingheffing over zogenoemde nog niet 'geveste' aandelenopties en de werknemer die terug gaat naar de oorspronkelijke werkstaat of woonstaat. Maar het kan ook gaan om inkomsten uit vroegere arbeid of schadeloosstellingen. Met name in het geval een werknemer in meerdere staten heeft gewerkt en er wordt hem aan het einde van zijn dienstverband een schadeloosstelling toegekend, rijst de vraag welke staat wat mag belasten.²⁸ De centrale vragen zijn dan waar wordt wat belast en/of waar en over welk bedrag dienen sociale premies te worden betaald.

²⁸ Zie bijv. HR 11 juni 2004, nr. 37 714, BNB 2004/344, m.nt. Prokisch waarbij voor de verdeling van de heffingsbevoegdheid van een ontslagvergoeding werd gekeken naar het laatste jaar van de dienstbetrekking en de aan dat jaar vier voorafgaande kalenderjaren. De niet-woonstaat mocht in de onderhavige casus belasten, 'tenzij en voor zover dat deel van de ontslagvergoeding niet ten laste is gekomen van een werkgever die inwoner is van Nederland of van een vaste inrichting of vast middelpunt van de werkgever in Nederland'. Zie ook par. 2.7 Commentaar behorende bij art. 15 OESO-Modelverdrag: gesproken wordt van een periode van een jaar dat in acht moet worden genomen bij de toewijzing van de heffingsbevoegdheid.

De toepasselijke regelgeving heeft niet enkel gevolgen voor de betrokken werknemer, maar ook voor de werkgever. Deze twee zijn partijen onlosmakelijk aan elkaar verbonden. Een gebrekkige en bureaucratische coördinatie kan de arbeidsverhouding tussen de grenswerker en zijn werkgever verstoren. Bij een onderzoek naar de gevolgen van de toepasselijke regelgeving moeten dan ook beide partijen worden betrokken.

Gelijke behandeling?

Een belangrijke vraag die bij grenswerken vooraf kan en moet worden gesteld is wie gelijk met wie moet worden behandeld? Het gelijkheidsbeginsel is een ambitieus beginsel en is neergelegd in een groot aantal (verdrags)bepalingen, maar die bepalingen brengen het antwoord niet dichterbij. Hoe moet dat beginsel nu bij grenswerkers worden toegepast? Het beginsel leidt tot een niet op te lossen dilemma. Moet de (ex-)werknemer worden vergeleken met de buurman in de woonstaat of moet hij worden vergeleken met de collega in de werkstaat? Met andere woorden, moet het woonstaatsbeginsel de boventoon voeren of het werkstaatsbeginsel? In de literatuur is deze discussie vaak gevoerd.²⁹ Het is in grensoverschrijdende situaties vaak lastig om te kiezen welk beginsel de boventoon moet voeren. De discussie speelt zowel in het belastingrecht als in het sociaalverzekeringsrecht. Wat betreft het sociaalverzekeringsrecht kan het dilemma worden geïllustreerd met aantal minijob-zaken die voor de rechter zijn geweest of nog zijn. In Duitsland spreekt men van geringfügig Beschäftigte; (deeltijd) banen tot maximaal €450 per maand. In de zaken ging het om in Nederland wonende personen die een Duitse deeltijdbaai, de zogenoemde minijob hadden. In de onderhavige gevallen bestond alleen een verplichte verzekering voor de Unfallversicherung, maar niet voor Kindergeld³⁰ of Rentenversicherung. Er is een mogelijkheid zich voor de Rentenversicherung te verzekeren, maar de werknemer kan hiervan afzien. Er is ingevolge Verordening nr. 883/2004 een verplichte aanwijzing voor verzekeringsplicht in de werkstaat, in dit geval Duitsland, maar die levert onvoldoende rechten op. Moet Nederland dan de betrokken werknemer die in Nederland woont, in het stelsel van volksverzekeringen

29 Zie bijv. P.J. Wattel en P. Kavelaars, Fiscaal duel: Grensarbeidersregeling: werkstaat is beter dan woonstaat, WFR 2001/58. En zie Pennings die stelt dat het werklandbeginsel nog niet zijn langste tijd heeft gehad, maar dat er ook veel voor te zeggen valt om op basis van het woonlandbeginsel te gaan coördineren.
F.J.L. Pennings, Heeft het werklandbeginsel zijn langste tijd gehad?, Oratie uitgesproken op 18 november 2003, Kluwer Deventer.

30 Als gevolg van de invoering van de Verordening nr. 883/2004 bestaat er thans recht op Kindergeld en Elterngeld. Onder de Verordening nr. 1408/71 was dit niet het geval.

opnemen zonder dat premies kunnen worden geheven?³¹ Dat zou betekenen dat naar de woonstaat wordt teruggekeerd en dit zou in strijd zijn met het beginsel van *lex loci laboris* ofwel werkstaatheffing, hetgeen het uitgangspunt is van Verordening nr. 883/2004. Deze vraag ligt thans (wederom) voor bij het Europese Hof van Justitie.³² Het Hof van Justitie zal moeten beslissen of het beginsel van *lex loci laboris* voorgaat of moet betrokkene een minimumbescherming hebben?³³

Twee andere terreinen waar de controverse tussen woon- en werkstaat een rol speelt, zijn de werkloosheid en de kinderbijslag.

Werkloosheid

Thans zijn wijzigingsvoorstellen van de Verordening nr. 883/2004 aan de orde.³⁴ Een van de voorstellen is de coördinatie van werkloosheidsuitkeringen van grensarbeiders te wijzigen. Het voorstel houdt in dat indien een grensarbeider of een niet als grensarbeider werkzame grensoverschrijdende werknemer ten minste twaalf maanden in een lidstaat heeft gewerkt, de voormalige werkstaat de bevoegde lidstaat is die de werkloosheidsuitkering dient uit te betalen. Bedraagt de termijn minder dan twaalf maanden, dan is het de woonstaat die de uitkering dient uit te betalen.³⁵ Het kabinet reageert dat het lastiger wordt om effectief te handhaven op re-integratie, informatie- en inspanningsverplichtingen door de betalende instantie in het geval dat betrokkene in een andere EU lidstaat woont.³⁶

31 Onder bepaalde voorwaarden kan betrokkene zich vrijwillig voor AOW verzekeren. Dit geldt echter niet voor de ZVW/Wlz.

32 Arrest Franzen, Giesen en Van den Berg, HvJ EU 23 april 2015, zaak C-382/13, BNB 2015/138, m.nt. Kavelaars. Het betreft hier de toepassing van art. 6a AOW in samenhang met art. 45 en 48 VWEU. Zie bijv. Conclusie A-G Wattel 16 maart 2016, nr. 16/03746, 16/03747 en 16/03748, V-N 2017/22.14. De Hoge Raad heeft prejudiciële vragen gesteld. HR 2 februari 2018, nr. 16/03746 t/m 16/03748, BNB 2018/84, m.nt. Kavelaars. Zie de op dit moment bij het Hof van Justitie aanhangige zaak Van den Berg en Giesen, onder nummer C-95/18.

33 Vgl. Kavelaars in zijn noot bij HR 2 februari 2018, nr. 16/03746 t/m 16/03748, BNB 2018/84.

34 Zie COM (2016) 815 final) (EC, 2016a) en zie bijv. Report on the proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council amending Regulation (EC) No 883/2004 on the coordination of social security systems and Regulation (EC) No 987/2009 laying down the procedure for implementing Regulation (EC) No 883/2004, Committee on Employment and Social Affairs, (COM(2016)0815- C8-0521/2016-2016/0397(COD)), 23 November 2018.

35 Kamerstukken II 2016/17, 22 112, nr. 2299, p. 4.

36 Kamerstukken II 2016/17, 22 112, nr. 2299, p. 10. Voor de export van WW-uitkeringen wordt een U2-formulier gebruikt. Door middel van dit formulier behoudt men het recht op een WW-uitkering tijdens het verblijf in een andere EU-lidstaat om daar werk te zoeken. In 2016 zijn door Nederland 4.462 U2-verklaringen verstrekt. Nederland hanteert strikt een periode van drie maanden. Polen was de lidstaat die de meeste U2-verklaringen ontving. Frederic De Wispelaere & Jozef Pacolet, Export of unemployment benefits, Report on U2 Portable Documents, Reference year 2016, June 2017, p. 13.

Onder de huidige verordening kan een niet-grensarbeider kiezen voor een werkloosheidsuitkering in de woonstaat of voor een werkloosheidsuitkering in de werkstaat. Een volledig werkloze grensarbeider kan aanspraak maken op een werkloosheidsuitkering in de woonstaat alsof hij daar verzekerd was.³⁷ Afhankelijk van een aantal omstandigheden, kan dat voor- of nadelig uitpakken voor de betrokken grensarbeider. Dit zou kunnen worden opgelost door de grensarbeider onder voorwaarden een keuzerecht te geven; kiezen voor een uitkering in de woonstaat of kiezen voor een uitkering in de werkstaat. Een voorwaarde zou kunnen zijn dat de grensarbeider ten minste een x aantal jaren verzekerd is geweest in de werkstaat. Dit keuzerecht heeft tot discussie geleid. Luxemburg probeert thans te bewerkstelligen dat het huidige keuzerecht ten aanzien van Luxemburg blijft gehandhaafd. Ook hier speelt de keuze tussen woonstaat of werkstaat.³⁸ Dat is vanuit Luxemburgs standpunt ook begrijpelijk aangezien deze staat veel meer inkomende dan uitgaande werknemers heeft. De Commissie Sociale Zaken en Werkgelegenheid van het Europees Parlement heeft recentelijk ingestemd met het keuzerecht van de grensarbeider ten aanzien van de werkloosheidsuitkering.³⁹

Kinderbijslag

Een ander terrein waarop de controverse tussen woon- of werkstaatsbeginsel speelt, is de kinderbijslag.⁴⁰ Bij tijd en wijle komt de discussie op om ten aanzien van de kinderbijslag het woonstaatsbeginsel toe te passen, of in ieder geval de kinderbijslag die uit de werkstaat komt te indexeren naar het niveau van de woonstaat. Met andere woorden, de kinderen van de grenswerkers zouden de kinderbijslag moeten krijgen vergelijkbaar met andere kinderen die in de woonstaat wonen en niet de kinderbijslag van

37 Zie art. 64 en 65 Verordening nr. 883/2004. Zie ook Frederic de Wispelaere en Jozef Pacolet, Voorstel tot herziening van de EU-wetgeving: omtrent de coördinatie van socialezekerheidsstelsels: een kritische bespreking met een specifieke focus op België, Belgisch Tijdschrift voor sociale zekerheid, 3e Trimester 2016, p. 443 e.v.

38 Zie het voorgestelde art. 94bis Verordening nr. 987/2009. Zie Voorstel voor een Verordening van het Europees Parlement en de Raad tot wijziging van Verordening (EG) nr. 883/2004 betreffende de coördinatie van de socialezekerheidsstelsels en Verordening (EG) nr. 987/2009 tot vaststelling van de wijze van toepassing van Verordening (EG) nr. 883/2004 (voor de EER en Zwitserland relevante tekst), Document 2016/0397 (COD), nr. 10295/18, p. 73.

39 Zie <https://www.wijlmburg.nl/nieuws-overzicht/europees-parlement-wil-keuzerecht-voor-grensarbeiders>, geraadpleegd op 25 november 2018.

40 Zie bijv. Kamerstukken II 1982/83, 17 967, nrs. 1-2, p. 5 en 10. Frankrijk kende destijds voor de kinderbijslag een toepassing van het woonstaatsbeginsel; de lidstaat waar de kinderen woonden keerde de kinderbijslag uit volgens de wettelijke regeling van die lidstaat. Duitsland stelde voor om voor de gehele EEG het woonstaatsbeginsel in te voeren. Zie ook Notitie met betrekking tot de in internationaal verband ontplooiende initiatieven om te komen tot invoering van het woonlandbeginsel in de kinderbijslag, Kamerstukken II 1984/85, 18 773, nr. 1.

de werkstaat waarin de grenswerker werkzaam is. Argumenten zijn dat de levensstandaard van de kinderen in de woonstaat daarmee voldoende gediend is en dat gezinnen niet uit elkaar moeten worden getrokken. In de voorstellen tot wijziging van Verordening nr. 883/2004 van de Europese Commissie wordt ten aanzien van de kinderbijslag het werkstaatsbeginsel gehandhaafd en vindt geen indexatie plaats.⁴¹

Er is niet alleen een spanningsveld tussen het woon- of werkstaatsbeginsel, maar op het Europese speelveld bestaat er ook een spanningsveld tussen het al eerder genoemde vrij verkeer van diensten en het vrij verkeer van werknemers. Dit is met name in het arbeidsrecht aan de orde gekomen, om preciezer te zijn, in het geval van de Detacheringsrichtlijn.⁴² De grenswerker maakt gebruik van het vrij verkeer van werknemers en het opmerkelijke is dat hij daardoor juist op fiscaal gebied problemen ondervindt omdat hij geconfronteerd wordt met wetgeving en procedures van ten minste twee staten en dat hij zelfs weerzin heeft om gebruik te maken van het vrij verkeer.⁴³ In deze stelling zit iets paradoxaals. Maar niet alleen op fiscaal gebied maar ook op het gebied van sociaalzekerheidsrecht spelen de vrijheden een rol.⁴⁴

Wat betreft het dilemma tussen woon- of werkstaatheffing zou een gelijke behandeling op de werkvloer ofwel het werkstaatsbeginsel kunnen worden voorgestaan bij actieve werkzaamheden zowel wat betreft de fiscaliteit als de sociale zekerheid, en bij inactieven zou het woonstaatsbeginsel leidend kunnen zijn. Hiernaar zou ik verder onderzoek willen doen.

Conflicterende stelsels? Positieve en negatieve rechtsconflicten

Zowel de belasting- als de premieheffing kennen in grensoverschrijdende situaties geheel verschillende coördinatieregels. Wat belastingheffing betreft zijn dat de belastingverdragen of indien deze niet aanwezig zijn, de nationale regelgeving. Deze verdragen moeten dubbele (positief rechtsconflict) belasting voorkomen, maar moeten ook voorkomen dat

⁴¹ Volgens de Europese Commissie wordt slechts 1% van de gezinsbijslagen geëxporteerd. Kamerstukken II 2016/17, 22 112, nr. 2299, p. 7. Thans moet de secundair bevoegde lidstaat een toeslag geven mocht de gezinsbijslag in de woonstaat hoger zijn.

⁴² Zie bijv. M.S. Houwerzijl, Het arrest Vicoplus, NTER 2011, p. 259-265.

⁴³ Zie Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the European Union, Report of Expert Group, December 2015, p. 5.

⁴⁴ Bruno Peeters & Herwig Verschueren, The Impact of European Union Law on the Interaction of Members States' Sovereign Powers in the Policy Fields of Social Protection and Personal Income Tax Benefits, EC Tax Review 2016, No. 5/6, p. 262-276.

nergens (negatief rechtsconflict) belasting is verschuldigd. Wat betreft de verzekeringsplicht waaruit in de meeste gevallen de premieheffing voortvloeit, geldt hetzelfde; voorkomen dat een persoon dubbel (positief rechtsconflict) of helemaal niet is verzekerd (negatief rechtsconflict). Er is in ieder geval geen sprake van harmonisatie, hooguit van coördinatie. Het samengaan van de fiscale en premieheffing-coördinatieregels kan in sommige gevallen leiden tot problemen, die wellicht kunnen worden opgelost. Of moeten we net als prof. Vonk zeggen dat de fiscus van Mars komt en de sociale zekerheid van Venus, waardoor het onmogelijk is om tot een tot tevredenheid stemmende oplossing te komen?⁴⁵

Conflict tussen fiscale stelsels: welke staat mag belasting heffen?

Bij grensoverschrijdend werken kan het zijn dat het fiscale stelsel van de woonstaat als gevolg van gebrek aan harmonisatie conflicteert met het fiscale stelsel van de werkstaat. Beide staten willen immers grensoverschrijdend inkomen belasten. De ene staat vanwege het feit dat de persoon binnenlands belastingplichtige is en deze wordt belast voor zijn wereldinkomen, waar dan ook verdiend, en de andere staat vanwege het feit dat het inkomen in die staat is verworven.

De oplossing zou kunnen zijn dat gecoördineerd wordt door middel van een belastingverdrag of een protocol. Een bilaterale oplossing voorkomt in het algemeen dubbele belastingheffing.⁴⁶

Wat betreft de belastingheffing neem ik voor grensoverschrijdende niet-zelfstandige werkzaamheden art. 15 OESO-Modelverdrag als uitgangspunt. De hoofdregel is dat de woonstaat mag heffen, tenzij de dienstbetrekking in de andere staat wordt uitgeoefend.⁴⁷ In dat geval mag de werkstaat heffen. Onder cumulatieve voorwaarden krijgt de woonstaat het heffingsrecht weer terug. Het zijn juist deze voorwaarden die in de praktijk aanleiding geven tot veel constructies en dus tot problemen voor de betrokken werknemers en autoriteiten, waarvoor oplossingen moeten worden gezocht. Een voorbeeld is de introductie van het materieel werkgeversbegrip in internationale verhoudingen.⁴⁸ In samenhang met de

⁴⁵ G.J. Vonk, De sociale zekerheid komt van Venus, de fiscus is van Mars, SMA, 2004, 3-5. Zie ook G. Vonk, Recht op sociale zekerheid. Van identiteitscrisis naar hernieuwd zelfvertrouwen, 2008.

⁴⁶ Nederland heeft ongeveer 100 belastingverdragen gesloten.

⁴⁷ Art. 15, leden 1 en 2, OESO-Modelverdrag.

⁴⁸ Besluit van 12 januari 2010, nr. DGB2010/267M, Stcrt. 2010, nr. 788. Zie voor het werkgeversbegrip inzake sociale zekerheid, de bij het Europese Hof van Justitie aanhangige zaak CRvB 20 september 2018, nr. 16/2910-AOW-P, V-N 2018/576.

oplossingen zou ook beter kunnen worden gehandhaafd zowel nationaal als internationaal.⁴⁹

Het gaat bij de toewijzing van de heffingsrechten mede om budgettaire belangen van staten. Om voor beide staten, werkgevers en/of werknemers tot een meer evenwichtige verdeling te komen kan een compensatieregeling hetzij op het niveau van de staat, hetzij op het niveau van de werknemer in het leven worden geroepen. In een groot aantal gevallen geldt voor grensarbeid een werkstaatheffing, maar in een aantal gevallen geldt een woonstaatheffing. Een voorbeeld is te vinden in de relatie Frankrijk-Zwitserland.⁵⁰ De werkstaat ontvangt op macroniveau een compensatie van 4,5% van het totale bruto-inkomen van de grensarbeiders.⁵¹ In een andere regeling met het kanton Genève geldt een werkstaatheffing, maar geeft Genève een compensatie van 3,5% van het bruto inkomen aan de Franse gemeenten.⁵²

Conflict tussen socialezekerheidsstelsels: welke staat mag sociale premies heffen?

Bij grensoverschrijdend werken treedt als gevolg van gebrek aan harmonisatie ook een conflict op tussen het socialezekerheidsstelsel wat betreft de verzekeringsplicht van de woonstaat met het socialezekerheidsstelsel van de werkstaat. Beide staten willen het grensoverschrijdend inkomen aan premieheffing onderwerpen.

Wat betreft de premieheffing is in Europees verband Verordening nr. 883/2004⁵³ van toepassing. Deze verordening coördineert de socialezekerheidsstelsels van de Europese lidstaten, EER-lidstaten zoals Liechtenstein, Noorwegen en IJsland⁵⁴, en ten slotte Zwitserland.⁵⁵ Deze verordening vertegenwoordigt een multilaterale, Europeesrechtelijke oplossing die dubbele premieheffing voorkomt. De toewijzingsregel houdt in dat de verzekeringsplicht exclusief wordt toegewezen aan

49 Zie bijv. de Handhavingsrichtlijn, Richtlijn nr. 2014/67/EU van het Europees Parlement en de Raad van 15 mei 2014 richtlijn, PbEU L 159/11.

50 Zie ook Verdrag Duitsland-Zwitserland 1971.

51 Zie bijv. het Verdrag Frankrijk-Zwitserland 1966 en een speciale overeenkomst tussen onder andere de kantons Bern, Basel-Landschaft en Frankrijk (1983).

52 Zie ook Overeenkomst Italië-Zwitserland 1974. De grensgemeenten krijgen een compensatie van 38,8% van de opbrengst van de belastingen die de grensarbeiders in Zwitserland zijn verschuldigd. Zie https://online.ibfd.org/kbase/#topic=doc&url=%252Flinkresolver%252Fstatic%252Fita_ch_s_7.4.1.6.5.&WT.z_nav=outline&hash=ita_ch_s_7.4.1.6.5., geraadpleegd op 25 oktober 2018.

53 Art. 11, lid 3, onderdeel a, Verordening nr. 883/2004.

54 Van toepassing per 1 juni 2012.

55 Zie Besluit nr. 1/2012 van het gemengd comité ingesteld krachtens de overeenkomst tussen de Europese Gemeenschap en haar lidstaten, enerzijds, en de Zwitserse bondsstaat, anderzijds, over het vrije verkeer van personen van 31 maart 2012, PbEU 2012, L 103/51.

de werkstaat, tenzij sprake is het verrichten van werkzaamheden in twee of meer lidstaten, welke conflictregels de regelgeving van een andere lidstaat dan de werkstaat kunnen aanwijzen als toepasselijke regelgeving en detachering. In het laatste geval is de verzekeringsplicht onder voorwaarden toegewezen aan de uitzendende lidstaat.⁵⁶

Er zijn in het algemeen dus twee aparte coördinerende stelsels: op fiscaal gebied, bilateraal een op het OESO-Modelverdrag gebaseerd belastingverdrag en op sociaal gebied, de multilaterale EU-verordening voor premieheffing. Beide stelsels kennen ook andere heffingsprincipes. Belastingverdragen heffen belasting over inkomen van een persoon. Inkomens kunnen door staten gesplitst worden en afzonderlijk - niet dubbel - belast worden. Ingevolge Verordening nr. 883/2004 wordt exclusief door één staat premies geheven. Slechts één staat mag de wettelijke sociale premie heffen. Er vindt geen splitsing van inkomen plaats.

Conflict tussen sociaalzekerheidsstelsel en fiscale stelsel

De vraag moet worden beantwoord of een coördinatie tussen beide gebieden gewenst is en welke oplossingen daarvoor kunnen worden geformuleerd. Parijs, waar de OESO zetelt, en Brussel, het Europese hart van de Europese Unie zijn niet op één dag gebouwd, maar beide instanties zouden naar mijn mening meer met elkaar in overleg moeten treden wat betreft de toepasselijke regelgeving van de verschillende vormen van grensoverschrijdende arbeid.

Aan de hand van vier voorbeelden tracht ik de vraag of coördinatieregels gewenst of mogelijk zijn te beantwoorden.

1. Voorbeeld waar geen problemen ontstaan

Een leraar Nederlands woont in Heerlen (NI) en werkt in Aken (D). Door het toepasselijke belastingverdrag⁵⁷ en de Verordening nr. 883/2004⁵⁸ conflicteren beide stelsels niet. De belasting- en premieheffing vinden in één staat plaats.

2. Voorbeeld waar wel problemen ontstaan: oplossing

Een leraar wiskunde woont in Hasselt (B) en werkt in Maastricht (NI). Door het toepasselijke verdrag en de Verordening nr. 883/2004 ontstaat een probleem. Ingevolge de zogenoemde hooglerarenbepaling neergelegd in

⁵⁶ Art. 12 Verordening nr. 883/2004.

⁵⁷ Art. 19 Verdrag Nederland-Duitsland 2012.

⁵⁸ Art. 11, lid 3, Verordening nr. 883/2004.

art. 20 van het Verdrag Nederland-België 2001 is de belastingheffing voor de eerste twee jaren toegewezen aan de woonstaat en de premieheffing is vanaf dag één toegewezen aan de werkstaat. Er is derhalve geen coördinatie. Een probleem kan zijn indien het inkomstenbelastingtarief in de woonstaat hoger is dan in de werkstaat en de premies juist hoog zijn in de werkstaat. De leraar verdient dan netto minder dan zijn collega. Dit geldt voor de in België wonende leraar die in Nederland werkzaam is. Enige tijd terug heeft deze problematiek de pers gehaald.⁵⁹ Uit berekeningen blijkt dat het om substantiële nettoverschillen gaat.

Het blijkt dat in de praktijk een aantal oplossingen wordt bedacht zodat de desbetreffende bepaling in het verdrag dan niet van toepassing is. Maar dit kan niet de oplossing zijn. Als overheid zou deze dan ook niet moeten willen dat mensen zich in allerlei bochten wringen om onder de werking van een bepaling uit te komen. Bovendien is het probleem oplosbaar. Bilateraal zou tussen België en Nederland een verdragswijziging door middel van een protocol kunnen worden gerealiseerd.

De staatssecretaris van Financiën, Snel, is op de hoogte van het probleem van discoördinatie, maar voelt weinig voor een wijziging door middel van een protocol. Ik citeer uit een overleg met de Tweede Kamer: 'Ik heb er veel en ook persoonlijk contact over gehad met mijn Belgische counterpart. Het is echt onze inzet om snel verder te gaan en om ook nog met de huidige Belgische regering tot een akkoord te komen. Tegelijkertijd geldt ook hier: it takes two to tango, dus hoe harder ik dram, des te meer hij zal denken dat er wel wat voor hem te winnen valt. Het is dus een beetje een spel dat we daarin hebben, maar het is wel echt een belangrijk verdrag, voor ons een van de belangrijkste verdragen, zeker op het gebied van de grensarbeiders' aldus de staatssecretaris.⁶⁰

Kortom, de staatssecretaris van Financiën wil de mogelijke wijziging van de hoogleraarbepaling meenemen in de algehele verdragsonderhandelingen. Uiteraard is grensarbeid slechts een onderdeel van het belastingverdrag, maar dat geldt niet voor de betrokken grenswerker. Het onderwerp meenemen in de verdragsonderhandelingen heeft als gevolg dat een gewenste wijziging waarschijnlijk nog veel langer gaat duren omdat dan ook over de andere bepalingen moet worden onderhandeld en overeenstemming moet worden bereikt, zoals pensioen. Ik merk hierbij

59 Zie bijv. '373 euro minder loon voor Belgische leraren in Nederland', Belang van Limburg d.d. 26 februari 2018, en 'Belgische docent in Nederland fiscaal de kloos', De Limburger d.d. 26 februari 2018.

60 Debat Belasting en sociale zekerheidspositie van de grensarbeider d.d. 26 september 2018, www.debatdirect.tweedekamer.nl, geraadpleegd op 30 september 2018. Zie ook Kamerstukken II 2017/8, Aankomst van de Handelingen, 1827.

nog op dat ten aanzien van de belastingheffing over het salaris van piloten en zeevarenden in de relatie Nederland-Duitsland in een korte tijd na totstandkoming van het belastingverdrag een protocol kennelijk wel tot de mogelijkheden behoorde. Met dat protocol werd het heffingsrecht gewijzigd in een woonstaatheffing naar een heffingsbevoegdheid van de staat waar de feitelijke leiding van de lucht- en zeevaartonderneming is gelegen.⁶¹

3. Voorbeeld van onsamenvhangende coördinatie ('Zweedse gepensioneerde'): oplossing

Een persoon woont in Nederland en heeft een Zweeds bedrijfspensioen. Belastingheffing vindt in Nederland plaats; er geldt een woonstaatheffing.⁶² Aan Zweden is de verzekeringsplicht toegewezen, maar die heffing (ziektekostenverzekering) bedraagt nihil, omdat in Zweden de ziektekostenverzekering is gefiscaliseerd.⁶³

Bij de omgekeerde situatie, een persoon die in Zweden woont en een Nederlands bedrijfspensioen geniet, betaalt belasting in Zweden en ZVW/Wlz-bijdragen in Nederland.

Deze situaties zijn niet samenhangend gecoördineerd.⁶⁴ Het probleem is echter oplosbaar. Zweden zou moeten aanwijzen welk gedeelte of percentage van de belastingheffing als zorgverzekering zou kunnen worden gekwalificeerd en vervolgens zou het mogelijk moeten zijn dit percentage in mindering te brengen op de Zweedse inkomstenbelasting.

Bij pensioenen kan nog worden opgemerkt dat Nederland steeds meer afwijkt van het OESO-Modelverdrag; andere staten neigen daar ook toe. In plaats van een woonstaatheffing willen staten die de aftrek van pensioenpremies hebben toegestaan, de heffing over de uiteindelijke pensioenen veilig stellen of wel een bronstaatheffing toepassen. Dat is vanuit de visie van de staat ook begrijpelijk, maar de gepensioneerde blijft dan te maken hebben met de voormalige werkstaat.

61 Ministerie van Financiën van 14 januari 2016, V-N 2016/7.8.

62 Art. 18, lid 1, Verdrag Nederland-Zweden.

63 Health and Medical Services Act (Hälsö- och sjukvårdslagen (2017:30) of 2017. Zie <https://www.missoc.org/missoc-database/comparative-tables/results/>, geraadpleegd op 26 november 2018.

64 De woonlandfactor Zvw/WLZ-bijdrage bedraagt 0,8104. In 2017 was overigens de woonlandfactor Zweden te hoog vastgesteld. Deze is gecorrigeerd en het teveel betaalde is door het CAK terugbetaald. Regeling van de Minister van Volksgezondheid, Welzijn en Sport van 10 november 2017, kenmerk 1241265-168333-Z, houdende wijziging van de Regeling zorgverzekering in verband met het vaststellen van de woonlandfactoren voor het jaar 2018 ten behoeve van de gedifferentieerde berekening van de bijdrage voor verdragsgerechtigden, Stcrt. 2017, nr. 66088.

Onderscheid belastingen en premies

Met het laatste voorbeeld kom ik op het onderscheid belastingen en premies. Het lijkt op het eerste gezicht zo eenvoudig. Een bepaalde afdrachtverplichting wordt als belasting⁶⁵ gezien, terwijl een andere als premie sociale zekerheid wordt bestempeld. Uit de literatuur blijkt dat een dergelijke verplichting vaak historisch is bepaald, niet meer en niet minder.⁶⁶ Er zijn ook voorbeelden waar in een land de kwalificatie wordt gewijzigd. Een voorbeeld is Denemarken waarin een betaling eerst als sociale zekerheid werd bestempeld en zonder dat het karakter van de bestemming wijzigt, later als belasting werd beschouwd.⁶⁷

Indien dit plaatsvindt in een binnenlandse situatie, hoeft dat nog niet zo problematisch te zijn. Het wordt echter wel problematisch indien sprake is van een grensoverschrijdende situatie. Stel bijvoorbeeld dat sprake is van een situatie waarin Denemarken is betrokken. Conform het toepasselijke belastingverdrag mag Denemarken over het arbeidsinkomen heffen. De toewijzing van de sociale zekerheid is aan een staat toegewezen die hoge sociale zekerheidspremies kent. De desbetreffende persoon heeft dan het gevoel dat hij twee keer premies betaalt.⁶⁸

In 2015 is in opdracht van de Europese Commissie een onderzoek verricht naar de relatie tussen socialezekerheidspremies en belastingrecht.⁶⁹ Uit het onderzoek bleek dat een nadere inventarisatie plaats dient te vinden naar de financieringswijze van sociale zekerheid in de EU-lidstaten.⁷⁰

Er zou inderdaad nader onderzoek dienen te worden verricht, zeker met betrekking tot pensioen. Vanuit het oogpunt van de betrokken voormalig werknemer die tegen twee keer ziektekostenpremies als

65 Ook het OESO-Modelverdrag maakt een duidelijk onderscheid zonder de problematiek van de financiering van sociale zekerheid door middel van belastingen aan te snijden. 'Social security charges, or any other charges paid where there is a direct connection between the levy and the individual benefits to be received, shall not be regarded as 'taxes on the total amount of wages.' Zie par. 3 van het commentaar behorend bij art. 2, lid 2, OESO-Modelverdrag.

66 H. Vording, In: B. Peeters (ed.), *The Concept of Tax*, EATLP Congress, Naples 2005, p. 46-47.

67 Taxation of Seafarers Act (lov om beskattning af søfolk), Act No. 386 of 27 May 2005, as amended by Act No. 425 of 6 June 2005, Act No. 428 of 6 June 2005, Act No. 343 of 18 April 2007, Act No. 1235 of 24 October 2007 and Act No. 521 of 12 June 2009.

68 Een ander voorbeeld waarbij dit speelt is het Verenigd Koninkrijk.

69 Zie arrest Derouin, arrest Hoogstad en de thans aanhangige zaak Dreyer, HvJ EU 7 juni 2018, nr. C-372/18. Ten aanzien van het arrest Derouin merken Pötgens en Geursen op dat een kwalificatie van een afdrachtverplichting als zowel premie als belasting voordelen kan bieden; de verplichting kan een sociale uitkering vertegenwoordigen en de toepassing van een belastingverdrag resulteert wellicht in een aftrekbaar bedrag. F.P.G. Pötgens and W.W. Geursen, Derouin: Tax Treaties and Regulation, No. 1408/71 – Double or Nothing?, *European Taxation Vol. 49* (2009), Issue 3, p. 136-149.

70 B. Spiegel e.a. (red.), *Analytical report 2014: The relationship between social security coordination and taxation law*, Brussels: Fressco, European Commission 2015.

het ware aanloopt, zou een unilaterale of Europese oplossing moeten worden gezocht. Onderzoek zou in ieder geval moeten worden gedaan naar de relatie van het betalen van de ziektekosten in staat X en het belasten van het gefacilieerd pensioen dat afkomstig is uit staat Y. In het promotieonderzoek van B. Didden, Grensoverschrijdende kwalificatieproblematiek: tussen sociale zekerheid en aanvullend pensioen, komt deze problematiek ook aan de orde.

Ik roep hierbij de Europese Commissie op om hiervan werk te maken en een multidisciplinair onderzoek te starten waarbij zowel de sociaalverzekerings-, fiscale en arbeidsrechtexperts zijn betrokken.

4. Voorbeeld 'gelijktijdig werken in twee landen': (on)oplosbaar probleem

Het fenomeen dat gelijktijdig in twee landen wordt gewerkt, is wellicht een geval waarin een mogelijk discoördinatieprobleem niet kan worden opgelost. Dit voorbeeld kan dan zowel voordelig dan wel nadelig voor de grenswerker uitpakken. Overigens neemt het werken in twee of meer lidstaten toe.⁷¹

Een voorbeeld: Een medisch specialiste woont in Valkenburg (NL) en werkt drie dagen in Aken (D) en twee dagen in Genk (B). Ik ga ervan uit dat betrokkene geen ambtenaar is.

Wat betreft de verzekeringsplicht is deze exclusief aan Nederland toegewezen, aangezien de toewijzingsregel neergelegd in art. 13 Verordening nr. 883/2004 in een dergelijk geval de verzekeringsplicht toewijst aan de woonstaat, Nederland.⁷²

Wat betreft de fiscaliteit wordt deze juist gesplitst. Er zijn twee belastingverdragen van toepassing, nl. Nederland-Duitsland 2012 en Nederland-België 2001. Om aan de nadelige gevolgen van het werken over de grens enigszins tegemoet te komen is een woonstaatcompensatieregeling voor inwoners van Nederland in het leven geroepen. Er is een oplossing omdat in de beide verdragen een unilaterale compensatieregeling geldt, alhoewel die van Duitsland in de praktijk nauwelijks soelaas biedt.⁷³ Nederland streeft hier ten aanzien van grenswerknemers naar een gelijke behandeling op de werkvloer

⁷¹ In 2016 bedroeg het percentage van alle A1-verklaringen (detachering en werken in twee of meer staten) 27, in 2010 bedroeg het percentage 13. J. Pacolet & F. De Wispelaere, *Posting of workers: Report on A1 portable documents issued in 2016*, Network Statistics FMSSFE, European Commission 2017, p. 19.

⁷² Art. 13, lid 1, onderdeel b, onder iv, Verordening nr. 883/2004.

⁷³ Zie art. 27 Verdrag Nederland-België 2001 resp. Art. XII. Ad artikelen 14, 15, 16 en 18, Protocol behorende bij het Verdrag Nederland-Duitsland.

(werkstaat) en een gelijke behandeling in de straat (woonstaat).⁷⁴

In deze situatie is het lastig om tot een volmaakt samenhangende coördinatie te komen. Het probleem kan opgelost worden door een unilaterale compensatieregeling door de staat waar de betrokken grenswerker met zijn gezin woont. Een EU- richtlijn waarin de lidstaten verplicht worden om nadelen bij grenswerken te compenseren is te overwegen. Verheugend is dan ook te zien dat bij de herzieningsvoorstellen van de Verordening nr. 883/2004 een amendement in die strekking is opgenomen.⁷⁵ Hopelijk zal blijken dat dit amendement niet slechts een papieren tijger is.

Dat de uitkomsten van de coördinatieregels van de Europese verordening niet altijd als heilig worden ervaren blijkt ook wel uit het feit dat in de jaren negentig van de vorige eeuw een voorstel werd gedaan om een zogenoemd stelsel naast de bestaande stelsels van de lidstaten van toepassing te doen zijn, nl. het zogenoemde dertiende staat-stelsel.⁷⁶ Dit stelsel kan worden omschreven als een Europees sociaalzekerheidsstelsel voor intracommunautaire migranten, dat een compleet systeem van sociale verzekeringen inhoudt. De nationale stelsels zouden naast het nieuwe stelsel blijven bestaan.

Op deze plek wil ik ook graag een aantal opmerkingen maken over enkele specifieke beroepsgroepen die bij hun grensoverschrijdende werkzaamheden tegen problemen aanlopen.

Transport

In het internationaal transport leiden de coördinatieregels tot veel administratieve lasten. Wat betreft de fiscaliteit zou in het artikel inzake niet-zelfstandige arbeid van een belastingverdrag een regel over internationale chauffeurs kunnen worden opgenomen. In de verdragen is die regel veelal beperkt tot de zee- en luchtvaart.⁷⁷ Dit betekent dat voor internationale chauffeurs teruggevallen moet worden op

⁷⁴ Zie Notitie Fiscaal Verdragsbeleid 2011, p. 60-62.

⁷⁵ Volgens dat amendement moet de woonstaat de nadelen compenseren. Zie Amendment 23, Report on the proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council amending Regulation (EC) No 883/2004 on the coordination of social security systems and Regulation (EC) No 987/2009 laying down the procedure for implementing Regulation (EC) No 883/2004, Committee on Employment and Social Affairs, (COM(2016)0815- C8-0521/2016-2016/0397 (COD)), 23 November 2018, p. 17.

⁷⁶ D. Pieters and S. Vansteenkiste, *The Thirteenth State, Towards a European Community Social Insurance scheme for intra-Community Migrants*, 1993.

⁷⁷ Zie bijv. H.M.L. Niesten, *Belastingheffing en sociale zekerheid van internationale chauffeurs tewerkgesteld in het mobiele werkverkeer*, WFR 2018/94.

de hoofregel; belastingheffing vindt plaats in de werkstaat, tenzij de werknemer niet langer dan 183 dagen in de werkstaat verblijft, én de werkgever niet in de werkstaat is gevestigd én de beloning niet ten laste komt van de vaste inrichting van de werkgever in de werkstaat. Het bijhouden van het aantal dagen van verblijf in een staat leidt tot een administratieve lastenverzwaring. Wellicht zou gekeken kunnen worden naar de regeling die Duitsland met Zwitserland heeft getroffen voor in Duitsland wonende vrachtwagenchauffeurs die in dienst zijn van een Zwitsers bedrijf. Een onderscheid wordt gemaakt tussen het rijden op vaste trajecten en het rijden op wisselende trajecten. Voor vaste trajecten worden de heffingsrechten verdeeld naar gelang het aantal kilometers dat in Duitsland, Zwitserland en in derde staten wordt gereden. Bij wisselende trajecten wordt de heffingsbevoegdheid tussen Duitsland en Zwitserland voor de helft verdeeld. Het staat betrokkenen overigens vrij om belast te worden overeenkomstig de werkelijke gereden kilometers.⁷⁸

Wat betreft de premieheffing kan worden opgemerkt dat in de voorganger van Verordening nr. 883/2004, Verordening nr. 1408/71 nog een speciale toewijzingsregel was geformuleerd.⁷⁹ Deze is echter in de huidige verordening niet teruggekeerd.

De huidige conflictregel heeft als gevolg dat per geval moet worden bekeken hoeveel werkzaamheden in de woonstaat en in de andere staten worden verricht. De normale regel van werkzaamheden is van toepassing. Kort gezegd komt deze erop neer dat een werknemer verzekerd is in de woonstaat, indien hij 25% of meer van de bezoldiging in de woonstaat verdient en/of hij 25% of meer van de arbeidstijd in de woonstaat verricht.⁸⁰ Is dat niet het geval, dan wordt de verzekeringsplicht afhankelijk van een aantal factoren aan de woonstaat of aan een andere lidstaat toegewezen.⁸¹ Bijkomend probleem is dat twaalf maanden van

⁷⁸ Verständigung zu Artikel 15 Absatz 1 des Abkommens zwischen der Schweiz und Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen (DBA), BStBl. I 2011, 621.

⁷⁹ Zie art. 14, lid 1, onderdeel b, Verordening nr. 1408/71. De hoofregel luidde dat de wetgeving van de staat waarin de zetel van de werkgever zich bevond van toepassing is, tenzij de werknemer werkzaam is bij een filiaal of vaste vertegenwoordiger van de werkgever in een andere lidstaat. In het geval de werknemer hoofdzakelijk werkzaam is in de woonstaat, is de wetgeving van die lidstaat van toepassing.

⁸⁰ Art. 13, lid 1, onderdeel a, Verordening nr. 883/2004. Uit cijfers blijkt dat Slovakia een groot aantal A1-verklaringen kent wat betreft het verrichten van werkzaamheden in twee of meer lidstaten in de transportsector. J. Pacolet & F. De Wispelaere, *Posting of workers: Report on A1 portable documents issued in 2016*, Network Statistics FMSSFE, European Commission 2017, p. 44.

⁸¹ Zie art. 13, lid 1, onderdeel b, Verordening nr. 883/2004.

te voren moet worden bepaald waar de werkzaamheden zullen worden verricht.⁸² Dit leidt tot een administratieve lastenverzwaring. Voor een mogelijke oplossing zou een voorbeeld kunnen worden genomen aan het zeer beperkte Europees Verdrag betreffende de sociale zekerheid van arbeiders werkzaam bij het internationaal vervoer. In dat verdrag wordt de verzekeringsplicht toegewezen aan de staat waar de onderneming is gevestigd waarbij de werknemer werkzaam is.⁸³

Aangezien in het internationaal vervoer veelvuldig gebruik wordt gemaakt van detachering, komt de Europese Commissie nog met een aparte detacheringsrichtlijn ten aanzien van het transport. Ondertussen heeft de Hoge Raad prejudiciële vragen gesteld over de toepassing van de detacheringsrichtlijn en het werken als chauffeur in meerdere landen.⁸⁴

Onderzocht zou moeten worden of zowel voor de belastingheffing als voor de premieheffing uitgegaan zou kunnen worden van het woon- of zetellandbeginsel van de werkgever en daarmee de administratieve lasten van betrokkenen te verminderen. Hierbij moet het belang van de werknemer voorop staan. Ook zou onderzocht moeten worden of eventueel zou kunnen worden aangesloten bij de vervoersvergunning.⁸⁵

Rijnvarenden

De laatste jaren is er een ruime stroom van jurisprudentie met betrekking tot Rijnvarenden. Er zijn vanaf 2015 meer dan 75 zaken bij de rechtbanken, gerechtshoven en Hoge Raad geweest, en 28 bij de rechtbanken en de Centrale Raad van Beroep. Totaal zijn er meer dan 100 zaken geweest met betrekking tot een vrij kleine beroepsgroep. De beroepsgroep heeft het grote aantal beroepszaken enigszins over zichzelf afgeroepen door

82 Art. 14, lid 10, Verordening nr. 987/2009.

83 Europees Verdrag betreffende de sociale zekerheid van arbeiders in het internationale vervoer, Trb. 1981, 43 en Trb. 1987, 191 (het Transportverdrag). Indien sprake is van een filiaal in een andere staat, geldt de wetgeving van die staat. In het geval de arbeider hoofdzakelijk werkzaam is in de woonstaat, is de wetgeving van die staat van toepassing. Zie art. 2 van het verdrag. Deze bepaling lijkt erg op de oude art. 14 Verordening nr. 1408/71. Zie ook P. Kavelaars, Toewijzingsregels in het internationaal fiscaal- en sociaalverzekeringsrecht, Kluwer Deventer 2003, p. 164.

Het verdrag kent een beperkte materiële werkingsfeer. De AOW en de Wlz behoren niet tot de materiële werkingsfeer; enkel de ZW, de Zvw, de WIA/WAO en de Anw. Bovendien hebben niet alle landen het verdrag geratificeerd. Nederland en Frankrijk bijvoorbeeld wel. Rijnvarenden zijn uitgesloten. Zie J.J.G. Sijtermans, Wegwijs in (inter)nationale verzekerings- en premieplicht, derde druk, Sdu Den Haag 2017, p. 108 en 279.

84 HR 23 november 2018, nr. 17/03685, ECLI:NL:HR:2018:2174.

85 Aanbeveling 15, Grenswerkers in Europa, Rapport van de Commissie grenswerkers, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 257, Kluwer Deventer 2017, p. 315.

het verplaatsen van de onderneming naar een andere staat met het oog op kostenbesparing. Getracht werd om gebruik te maken van de toepasselijke regelingen van grensoverschrijdende arbeid.

Rijnvarenden vallen niet onder de personele werkingssfeer van Verordening nr. 883/2004. Er is op 23 december 2010 een zogenoemde art. 16-procedure gesloten tussen de Rijnsoeverstaten.⁸⁶ Onder de oude verordening nr. 1408/71 was de toepassing van de verordening expliciet uitgesloten voor Rijnvarenden.⁸⁷ Een groot deel van de jurisprudentie heeft betrekking op de vraag waar betrokkene verzekerd is. In veel gevallen heeft Luxemburg een E101- of een A1-verklaring afgegeven. Deze verklaring vloeit voort uit de verordeningen en is niet van toepassing op rijnvarenden. De verklaring mag dan ook door de instanties worden genegeerd.⁸⁸ Het gevolg kan zijn dat betrokkene twee keer premies moet betalen.

Zeevarenden

Ik veroorloof me hier een klein uitstapje naar de zeevarenden. In de wereld van zeevarenden kan het verschijnsel om onder zogenoemd 'goedkope' vlaggen te gaan varen om op die wijze kosten te besparen, worden geconstateerd. Duidelijk is dat wat betreft de positie van zeevarenden nog een wereld te winnen is. Er is nog nauwelijks Nederlandse bemanning. De bemanning bestaat voornamelijk uit Filipijnen, Russen en Oost-Europeanen, die niet altijd goed worden betaald. Er is een geval bekend van een reder die gebruik maakt van Filipijnse matrozen die slechts \$ 180 per maand verdienen.⁸⁹ Dit is natuurlijk een exces, maar dergelijke zaken komen voor.⁹⁰ Veelal varen de boten onder een vlag van staten die nauwelijks sociale zekerheid kennen. Dit probleem zou wereldwijd moeten worden aangepakt. Een groot probleem hierbij zijn de economische belangen. Er is een groot aantal schepen en de concurrentie is erg sterk.

Wat betreft de fiscaliteit wordt bijvoorbeeld in het belastingverdrag Nederland-België de heffingsbevoegdheid van de beloning van zeevarenden toegewezen aan de staat waar de werkelijke leiding is gelegen van de

⁸⁶ Zie Stcrt. 2011, 3397.

⁸⁷ Zie art. 7, lid 2, onderdeel a, Verordening nr. 1408/71.

⁸⁸ Zie arrest X en Van Dijk, HvJ EU 9 september 2015, zaken C-72/14 en C-197/14, BNB 2015/230 en zie ook arrest HR 11 oktober 2013, nr. 12/04012, BNB 2013/257.

⁸⁹ Zie bijv. T. Heijmans, 'Piloten kunnen staken, pakketbezorgers demonstreren, maar de zeelui kunnen niets', de Volkskrant 1 oktober 2018.

⁹⁰ Wat betreft het arbeidsrecht is onder andere Maritime Labour Convention van toepassing. Zie W.M. van Dijk, De 'Martime Labour Convention': tijd voor een update, TVR 2015, nr. 5/6, p. 131-140.

onderneming die het schip exploiteert. In het recent gewijzigde art. 15, lid 3, OESO-Modelverdrag wordt de heffingsbevoegdheid over de inkomsten van de werknemer toegewezen aan de woonstaat. De reden van de wijziging is gelegen in de vermindering van de administratieve lasten.

Wat betreft de sociale zekerheid geldt in Europees verband het vlagstaatsbeginsel. Dat wil zeggen dat de socialezekerheidswetgeving van die staat van toepassing is. In het geval dat de beloning wordt betaald door een werkgever die is gevestigd in een andere lidstaat dan de vlagstaat, is de regelgeving van die andere lidstaat van toepassing.⁹¹ Gezien het OESO-modelverdrag kan hier ook een discoördinatie plaatsvinden. Het zou mooi zijn als de verzekeringsplicht zou kunnen samenlopen met de belastingheffing (woonstaat).

Ik heb zojuist een aantal problemen van enige beroepsgroepen genoemd waarbij problemen ontstaan door het verrichten van grensoverschrijdende werkzaamheden. De vraag rijst hoe deze problemen op te lossen? Ik geef een aantal alternatieven.

Proeftuin

Ten eerste zou een aantal landen zich het lot van de grenswerkers kunnen aantrekken. Als dit vanuit Europa zou kunnen worden geïnitieerd, zou Europa nog meer kunnen laten zien dat ze er is voor de burgers en levert dit een positieve bijdrage tot het omarmen van de Europese Unie door de burgers voor zover ze grenswerkers zijn. Ik noem in dit verband ook het voornemen dat op Europees niveau bestaat om een Europese Arbeidsautoriteit op te richten.⁹² Deze vervangt een aantal andere EU-organen en moet ervoor zorgen dat alle EU-voorschriften in verband met arbeidsmarktmobiliteit worden nageleefd.⁹³ Mooi zou zijn geweest indien bij dit initiatief niet alleen naar de sociale zekerheid en arbeidsrecht wordt gekeken, maar ook naar de fiscaliteit, ondanks het subsidiariteitsbeginsel. Het is niet nodig dat een harmonisatie

91 Art. 11, lid 4, Verordening nr. 883/2004.

92 Zie Besluit (EU) 2018/402, van de Commissie van 13 maart 2018 tot oprichting van de Europese Adviesgroep voor de Europese Arbeidsautoriteit, PbEU 2018, L 72/20.

93 Zie Juncker in zijn Staat van de Unie voor het Europees Parlement van 13 september 2017: 'Wij moeten ervoor zorgen dat alle EU-voorschriften in verband met arbeidsmobiliteit op een eerlijke, eenvoudige en efficiënte wijze worden gehandhaafd door een nieuw Europees controle- en handavingsorgaan. Het lijkt absurd een bankautoriteit te hebben om toezicht uit te oefenen op de banknormen, maar geen gemeenschappelijke arbeidsautoriteit voor onze eengemaakte markt.' Zie https://ec.europa.eu/commission/state-union-2017_nl, geraadpleegd op 31 oktober 2018.

plaatsvindt, maar wel een intensieve samenwerking, waardoor mogelijk een aantal (administratieve) problemen kunnen worden opgelost.⁹⁴

Ten tweede, als de fiscale/sociaalverzekeringsrechtelijke coördinatie met 27 EU-lidstaten⁹⁵ niet lukt, zou het mogelijk moeten zijn dat er tussen EU-lidstaten waar onderling veelvuldig grensverkeer plaatsvindt, een nauwere samenwerking in de vorm van een bi- of trilaterale oplossing wordt gerealiseerd.⁹⁶ Een voorbeeld van een trilaterale oplossing en wederzijds vertrouwen is de gewenste wederzijdse erkenning van de arbeidsongeschiktheid bij grensoverschrijdend werken. Wanneer een grenswerker in Duitsland volledig arbeidsongeschikt wordt verklaard, zou dit door Nederland en België naadloos overgenomen kunnen worden. Betere coördinatie verzacht dan de pijn van het gebrek aan harmonisatie.⁹⁷

Ik realiseer me dat Duitsland meer grenzen heeft, maar de Duitse autoriteiten zouden van het belang van grenswerkersverkeer moeten worden overtuigd. Bij wege van experiment zou het moeten lukken. Uiteraard mag een te ontwerpen regeling geen strijd met het Europees recht en Europese jurisprudentie opleveren. Voor bepaalde groepen grenswerkers zou wat verzekeringsplicht betreft een art. 16-procedure kunnen worden gevolgd,

94 Vgl. ook het voorgestelde art. 19, lid 4, Verordening nr. 987/2009 betreffende het verstrekken van informatie aan betrokkenen en autoriteiten. In het voorstel wordt o.a. naar fiscale verplichtingen verwezen. Report on the proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council amending Regulation (EC) No 883/2004 on the coordination of social security systems and Regulation (EC) No 987/2009 laying down the procedure for implementing Regulation (EC) No 883/2004, Committee on Employment and Social Affairs, (COM(2016)0815- C8-0521/2016-2016/0397(COD)), 23 November 2018, p. 87.

95 Opgemerkt zij dat op het moment van het schrijven van deze oratie het Brits parlement nog moet stemmen over het Brexit-voorstel. Vanaf 29 maart 2019 zal de Brexit, waardoor het Verenigd Koninkrijk de EU verlaat, hoogstwaarschijnlijk een feit zijn. Zie Draft withdrawal Agreement, 14 November 2018, Chapter 2. Er komt een overgangperiode tot 1 januari 2021. Zie ook Verzamelwet Brexit, Kamerstukken II 2018/19, 35 084, nr. 2, hoofdstuk 4 en 5. Het Verdrag inzake sociale zekerheid tussen het Koninkrijk der Nederlanden en het Verenigd Koninkrijk van Groot-Brittannië en Noord-Ierland, Trb. 2006, 9. Dit neemt niet weg dat het wat socialezekerheidsrecht betreft, nog wel onduidelijk is welke gevolgen daaraan verbonden zullen zijn, zeker na de overgangperiode. Zie bijv. H. Verschuieren, Socialezekerheidscoördinatie na de Brexit, TRA 2018, nr. 11, p. 3-10.

96 Een voorbeeld zou kunnen zijn grensoverschrijdende keten- en inlenersaansprakelijkheid. België, Duitsland en Nederland hebben de keten- en inlenersaansprakelijkheid ieder op hun eigen wijze ingericht. Er zou toch een modus, door middel van een overeenkomst of protocol, kunnen worden geformuleerd om de keten- en inlenersaansprakelijkheid grensoverschrijdend beter te effectueren. Dit betekent een samenwerking tussen de bevoegde autoriteiten in deze. De promovendus K. Heller is thans bezig met een promotieonderzoek betreffende dit onderwerp. De titel luidt: Optimising the International and European legal framework to facilitate tax and social security liability for cross-border labour supply. A comparison of Belgium's, Germany's and the Netherlands' wage tax and social security liability regimes for hiring out of labour and subcontracting in cross-border situations.

97 Aanbeveling 32, Grenswerkers in Europa, Rapport van de Commissie grenswerkers, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 257, Kluwer Deventer 2017, p. 318.

vergelijkbaar met die van de Rijnvarenden. De letterlijke tekst van art. 16 Verordening nr. 883/2004⁹⁸ laat het in ieder geval toe.

Ten derde zou een vergelijking kunnen worden gemaakt met het Nordic model en de daarbij behorende in 2014 opgerichte Free Movement Council. Tot die Council behoren Åland, Denemarken, Faeröer Eilanden, Finland, Groenland, IJsland, Noorwegen en Zweden. De intensieve samenwerking tussen de tot het Nordic model behorende landen kent een langdurige geschiedenis van 60 jaar.⁹⁹ Zo hebben ze een volledig geïntegreerde arbeidsmarkt en vrije toegang tot onderwijs en gezondheidsvoorzieningen.¹⁰⁰ Ook is er een systeem waarbij grensobstakels kunnen worden gemeld, geanalyseerd en opgelost. Belangrijk is hier dat het politiek breed wordt gedragen. Een grensobstakel wordt gedefinieerd als een wet, een publieke regeling, praktijk of gewoonte, die de mobiliteit van individuen en ondernemingen in hun vrij verkeer in de Noordse staten beperkt.¹⁰¹ Het verschil in de hoogte van beloningen en belastingen wordt niet als belemmerend gezien.

Ten vierde zou ook zou een vervolg kunnen worden gegeven aan het in 2015 verschenen rapport *Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the European Union*, waarin een aantal interessante voorstellen zijn gedaan om dubbele belastingheffing betreffende grensoverschrijdende werkzaamheden te voorkomen. Een voorbeeld is het introduceren van een zogenoemd one-shop-stop-system, waarin de grenswerkers slechts belasting betalen in één staat en de belastingopbrengsten vervolgens op adequate wijze worden gedeeld met de belastingautoriteiten van de andere staat. Dit leidt tot het verminderen van administratieve lasten. Het systeem zou in een richtlijn kunnen worden neergelegd.¹⁰²

98 Zie art. 16, lid 1, Verordening nr. 883/2004: 'Twee of meer lidstaten, de bevoegde autoriteiten van deze lidstaten of de door deze autoriteiten aangewezen instellingen kunnen in onderlinge overeenstemming in het belang van bepaalde personen of groepen personen, uitzonderingen op de artikelen 11 tot en met 15 vaststellen.'

99 De meerderheid van de grensoverschrijdende problemen kan worden gevonden in arbeidsmarkt (19%), sociale zekerheid (34%), belastingen (14%) en onderwijs (9%). Een probleem is bijvoorbeeld de belastingheffing van buitenlandse pensioenen in de woonstaat.

100 Analysis of the Nordic Model, Study on the Nordic Council, Legal accessibility among the V4 countries, 2018, p. 58.

101 Analysis of the Nordic Model, Study on the Nordic Council, Legal accessibility among the V4 countries, 2018, p. 4.

102 Ways to tackle cross-border tax obstacles facing individuals within the European Union, Report of Expert Group, December 2015, p. 26 en 57. Het rapport maakt een onderscheid tussen substantiële belastingproblemen en procedurele problemen. Voorbeelden van substantiële problemen zijn de gebrekkige of afwezige regels om dubbele belasting te verlichten en exit-heffingen. Voorbeelden van praktische problemen zijn het gebruik van de nationale taal van de belastingautoriteiten van de staten waarin de buitenlandse werknemer werkt, en de afwezigheid van in grenswerk gespecialiseerd personeel in lokale belastingdiensten.

Studenten

Ten aanzien van de studenten, Nederlandse en buitenlandse, zou ik willen opmerken dat ik al geruime tijd het blok Cross border taxation of human capital van de Master International and European Tax Law en van de Master International and European Tax Law, American Specialisation (DDP) verzorg. Alhoewel de nadruk in de studie veelal ligt op de grensoverschrijdende fiscale problematiek van de bedrijven mag het belang van human capital, of het nu gaat om klassieke grenswerkers, artiesten, sporters, CEO's of om gedetacheerde bouwvakkers, niet worden onderschat. Bovendien, studenten vormen, indien ze zijn afgestudeerd, zelf een deel van het human capital, maar zijn niet altijd op de hoogte van hun eigen positie, ook niet als ze nog student zijn. Zo kan de vraag worden gesteld waar een buitenlandse student woont. Ingevolge de Verordening nr. 883/2004 is bij een conflict over de woonplaats de bron van inkomsten bepalend waar de student woont.¹⁰³

Alhoewel de studenten op de universiteit aanwezig zijn om een studie te doen, zou ik toch ook willen spreken van een wederzijds leerproces. Studenten kunnen met het delen van de fiscale kennis van hun eigen land een bijdrage leveren aan het wederzijds kweken van begrip van hun eigen stelsel en zodoende inzicht verwerven in de problematiek. Ik probeer studenten ook mee te geven dat niet alleen naar de fiscale aspecten van arbeid moet worden gekeken maar ook naar de sociaalverzekeringsrechtelijke consequenties en dat die twee rechtsgebieden, zeker binnen één staat, vaak een onderlinge samenhang kennen, maar bij grensoverschrijdende werkzaamheden juist niet. Ik tracht met behulp van studenten onder andere met een wikipedia-achtige verzameling een overzicht te krijgen van de nationale regelgeving van diverse landen met betrekking tot grensoverschrijdende onderwerpen, zoals speciale regelingen voor expats, buitenlandse artiesten- en sportersregelingen, en het begrip 'werkgever'. Ik probeer voor de studenten niet alleen de gevolgen voor werknemers en bestuurders die zich een fiscaal adviseur kunnen veroorloven weer te geven, maar ook dat ze oog hebben voor de overige werknemers.

Onderzoek en valorisatie

Onderzoek naar grenswerkers is van belang, zeker nu de mobiliteit wereldwijd toeneemt. Op Europees vlak zijn grenswerkers vaak als pioniers van de interne markt te beschouwen. Ze ervaren namelijk

¹⁰³ Art. 11, lid 1, onderdeel b, onder iv, Verordening nr. 987/2009.

in het algemeen als eersten de grenseffecten van de toepasselijke wetgeving. De grenseffectentoets wordt door wetgevers vaak vergeten. Een voorbeeld is het Duitse Baukindergeld¹⁰⁴ dat Duitsland wil invoeren voor zijn inwoners, maar niet voor inwoners van bijvoorbeeld België, Duitsland en Tsjechië die in Duitsland werken. Het Baukindergeld is een Duitse maatregel om het bezit van een eigen woning te stimuleren en deze woning dient in Duitsland te zijn gelegen. De maatregel is gekoppeld aan het aantal kinderen. Het Baukindergeld kan worden vergeleken met de voormalige Eigenheimzulage, waarvan het Europese Hof van Justitie oordeelde dat deze subsidie niet mag worden geweigerd aan onbeperkt buitenlands belastingplichtigen voor niet in Duitsland gelegen eigen woningen.¹⁰⁵

Het Baukindergeld kan als een sociaal voordeel in de zin van art. 7, lid 2, Verordening nr. 492/2011¹⁰⁶ worden beschouwd. Momenteel is daarover een klacht bij de Europese Commissie ingediend.

Als voorbeeld uit Nederland kan volgens mij de Wet normalisering rechtspositie ambtenaren worden gezien.¹⁰⁷ Deze wet moet op 1 januari 2020 ingaan.¹⁰⁸ Met ingang van die datum gaat de rechtspositie van bijvoorbeeld universitaire medewerkers van openbare universiteiten wijzigen. Zij worden dan niet meer als ambtenaar beschouwd en hebben dan een privaatrechtelijke dienstbetrekking.¹⁰⁹ Met name de openbare universiteiten in de grensstreek, maar ook de andere openbare universiteiten hebben medewerkers in dienst die aan de andere kant van

104 Voor inkomens tot maximaal €90.000 met één kind; voor ieder kind meer wordt het bedrag met €15.000 verhoogd. Het Baukindergeld bedraagt €1.200 per jaar per kind voor maximaal tien jaren. Zie ook H. Niesten, Grenseffectenrapportage ITEM 2018, Dossier nr. 4. Zie ook G. Essers, Heeft een grensarbeider aanspraak op Duits Baukindergeld?, Vakblad Grensoverschrijdend Werken 2018, nr. 16.

105 Zie wat de Eigenheimzulage betreft, arrest Commissie/Duitsland, HvJ EU 17 januari 2008, zaak C-152/05, V-N 2008/10.6.

106 Verordening nr. 492/2011 van het Europees Parlement en de Raad van 5 april 2011 betreffende het vrij verkeer van werknemers binnen de Unie, PbEU 2011, L 141/1.

107 Stb. 2017, 123.

108 Een opmerking: 'De positie van rijksdienaren die actief zijn in het buitenland is door de initiatiefnemers niet zó bijzonder geacht, dat daarvoor een uitzondering gemaakt zou moeten worden. Ook zij kunnen hun werkzaamheden zeer wel verrichten op basis van een arbeidsovereenkomst naar Nederlands recht. Voor een deel van hen is dat reeds het geval.' Zie Reglement Dienst Buitenlandse Zaken, art. 114 e.v., Stb. 1986, 611, en de Rechtspositieregeling lokaal in dienstgenomen werknemers 2005, Stcrt. 2004, 191. Kamerstukken I 2014/15, 32 550, nr. G, p. 19 en 20.

Daarnaast worden in het Rapport Buitengewoon normale sturing, juni 2015, p. 51 van de werkgroep Sturing op arbeidsvoorwaardenvorming en pensioenen in de publieke sector, de ILO-verdragen nr. 98 en 151 genoemd.

109 Zie voorstel van Wet tot wijziging van enige wetten in verband met de normalisering van de rechtspositie van ambtenaren in het onderwijs, W7500.K-1.

de grens wonen en daar in deeltijd ook werkzaamheden verrichten.¹¹⁰ Thans bewerkstelligt de conflictregel ambtenaar/werknemer¹¹¹ dat de verzekeringsplicht wordt toegewezen aan de staat waar de betrokkene als ambtenaar is aangesteld.¹¹² Dat wil zeggen dat de persoon verzekerd blijft in de staat waar hij ook als ambtenaar werkzaam is. Met ingang van 1 januari 2020 kunnen door de wijziging van de kwalificatie van de werkzaamheden van de voormalig ambtenaar andere samenloopregels gaan gelden, waardoor het mogelijk is dat de verzekeringsplicht verschuift naar een andere staat, met alle gevolgen van dien. Voorbeeld: een inwoner van België werkt vier dagen aan de Universiteit Leuven als niet-ambtenaar en één dag aan de Universiteit Maastricht. De laatste activiteiten worden door de wetwijziging dan niet meer in de hoedanigheid als ambtenaar verricht. De persoon is dan verzekerd in België in tegenstelling tot de huidige regeling. De Universiteit Maastricht moet in dat geval de Belgische sociaalzekerheidspremies gaan afdragen in België. Door de eerder genoemde loonwag en het feit dat België in tegenstelling tot Nederland geen premie-maximum kent, zal dat voor met name hogere salarissen betekenen dat de werkgever meer loonkosten heeft.¹¹³

Opgemerkt zij nog dat er ten aanzien van ongeveer 6.000 tot 7.000 buitenlandse werknemers van universiteiten - veelal Phd'ers en postdocs - de 30%-regeling wordt toegepast.¹¹⁴ De vraag is hoe de aanstaande beperking van de regeling van acht naar vijf jaar invloed zal hebben op het buitenlandse werknemersbestand en de output van onderzoek van de universiteiten.

Het zijn met name de grensoverschrijdende aspecten van huidige en toekomstige regelgeving die mijn aandacht hebben.

110 30% van de medewerkers van het wetenschappelijk personeel is afkomstig uit het buitenland; van promovendi zelfs 50%. Internationaliseringsagenda Hoger Onderwijs Vereniging Hogescholen/VSNU, mei 2018, p. 10.

111 Art. 11, lid 3, onderdeel b, Verordening nr. 883/2004: toewijzing aan de staat waaronder de dienst ressorteert.

112 Art. 13, lid 4, Verordening nr. 883/2004.

113 Dit geldt met name voor salarissen die meer bedragen dan €54.614 (2018); de grens waarboven geen premies werknemersverzekeringen en Zvw-bijdrage dient te worden betaald. Uit berekeningen blijkt dat voor een hoogleraar (fulltime) bij een switch de werkgever ruim €20.000 per jaar meer loonkosten kwijt is; dit bedrag varieert naar rato van de deeltijdfactor.

114 Zie <https://vsnu.nl/divers-personeelsbestand.html#derde>, geraadpleegd op 24 oktober 2018.

Daarnaast wil ik me in het voorgenomen onderzoek richten op de multidisciplinariteit van met name de belasting- en premieheffing bij grensoverschrijdend werken. Ik tracht daarbij de betrokken beleidsmakers bewust te maken van het feit dat hun vakgebied niet op zichzelf staat en zeker door de betrokken zelfstandigen, werknemers en werkgevers ook niet als op zich staand wordt ervaren. Met andere woorden, beleidsmakers dienen niet alleen te kijken welke gevolgen regelgeving en uitvoering hebben op hun terrein, bijvoorbeeld fiscaliteit, maar ook op andere terreinen, zoals bijvoorbeeld socialezekerheidsrecht, arbeidsrecht en pensioenrecht. Vonk noemde deze vier gebieden de 'kernkwadranten' ofwel schotten die de sociaal-economische positie van de migrerende werker bepalen. Hij verzuchtte al in 2000: 'Maar benaderen we het onderwerp nu eens niet vanuit het rechtssysteem maar vanuit de persoon van de burger, dan is voor het bestaan van schotten in het geheel geen plaats.'¹¹⁵ De beleidsmakers zijn helaas nog niet zo ver. Minister van Sociale Zaken en Werkgelegenheid, Koolmees, antwoordde op vragen betreffende problemen met bijvoorbeeld grensoverschrijdende kortdurende uitkeringen veroorzaakt door het uiteenlopen van de sociale zekerheid en fiscale coördinatie, zoals een ziekte-uitkering uit Duitsland die in de woonstaat, in dit geval, Nederland wordt belast, dat hij ernaar streeft om, en ik citeer: 'waar mogelijk en waar wenselijk zet ik mij in voor het maken van bilaterale of multilaterale afspraken over (fiscale en) sociale zekerheidsaspecten om de ongewenste effecten van verschillende inkomstenbelastingstelsels of sociale zekerheidsstelsels voor grenswerkers te voorkomen'. Maar tegelijkertijd zegt hij dat gezien de complexiteit de mogelijkheden daartoe beperkt zijn. Bij de herzieningsvoorstellen van de Verordening nr. 883/2004 zijn volgens Koolmees in ieder geval de fiscale aspecten niet meegenomen.¹¹⁶ Echter positief is dat recentelijk juist bij de herzieningsvoorstellen een amendement is aangenomen inhoudende dat om het vrij verkeer van personen te optimaliseren, het noodzakelijk is om het verband tussen socialezekerheids- en belastingstelsels beter te bekijken, mede met inachtneming van onder andere het subsidiariteitsbeginsel.¹¹⁷

¹¹⁵ G.J. Vonk, *Conflicterend conflictenrecht, verkennende beschouwingen...*, SMA 2001, nr. 3(56), p. 150-163.

¹¹⁶ Kamerstukken II, 2018/19, 21 501-31, nr. 498, p. 5.

¹¹⁷ Zie Amendment 21, Report on the proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council amending Regulation (EC) No 883/2004 on the coordination of social security systems and Regulation (EC) No 987/2009 laying down the procedure for implementing Regulation (EC) No 883/2004, Committee on Employment and Social Affairs, (COM(2016)0815-C8-0521/2016-2016/0397 (COD)), 23 November 2018, p. 16.

Een begin is gemaakt, maar er is wat betreft bewustmaking van de samenhang tussen fiscaliteit en sociale zekerheid nog wel wat werk aan de winkel. Vorig jaar is het rapport Grenswerkers in Europa van de Vereniging voor Belastingwetenschap verschenen, met daarin opgenomen 39 aanbevelingen. Tot nu toe is er slechts één gerealiseerd. Ik zal me inzetten om de overige 38 aanbevelingen ook gerealiseerd te krijgen.

Gaarne zou ik, zeker ook met andere wetenschappers en deskundigen van de vier eerder genoemde rechtsgebieden, een groenboek willen maken over mogelijke oplossingen ten aanzien van bepaalde groepen grenswerkers, zoals internationale chauffeurs, zeevarenden, gedetacheerden en gepensioneerden.¹¹⁸ Hierbij zou dan ook moeten worden onderzocht of unilaterale en EU-maatregelen die eventuele nadelen van onvolmaakte sociale en fiscale coördinatie compenseren, mogelijk zouden zijn. Daarnaast moet ook de problematiek van de financiering van de sociale zekerheid door middel van belastingheffing de nodige aandacht krijgen. Een ander onderzoeksproject zou kunnen zijn te onderzoeken om het al eerder genoemde zogenoemde dertiende staat-stelsel met de bedenkers van het stelsel om te buigen naar een dertiende staat 2.0, waarbij dan zeker ook aandacht moet zijn voor de fiscale aspecten en de financiering van de sociale zekerheid.¹¹⁹

Hierbij merk ik op dat wetenschappers weliswaar problemen kunnen opsporen, bespreken en oplossingen daarvoor bedenken, maar het is daarna aan de politiek en de wetgever om de bevindingen van het onderzoek in ogenschouw te nemen en daarnaar te gaan handelen. Het zijn met name zij die de grenswerkersproblematiek moeten omarmen en concrete maatregelen moeten nemen.

Conclusie

Thans kom ik tot een afronding. In deze oratie heb ik het palet van regelgeving en omstandigheden weergegeven waarbinnen grensoverschrijdende arbeid plaatsvindt. Daarbij heb ik een aantal voorbeelden gegeven waarin sprake is van coördinatie en van discoördinatie. Harmonisatie van de fiscaliteit en de sociale zekerheid is duidelijk een brug te ver. Er zou wel zo goed mogelijk moeten

¹¹⁸ Aanbevelingen 10 en 37, Grenswerkers in Europa, Rapport van de Commissie grenswerkers, Geschriften van de Vereniging voor Belastingwetenschap, nr. 257, Kluwer Deventer 2017, p. 314 en 320.

¹¹⁹ Zie ook D. Pieters, De dertiende staat revisited, p. 1-27, inleiding uitgesproken op de bijeenkomst Revival van het zgn. dertiende land-stelsel?, gehouden op 8 november 2018 te Maastricht.

worden gecoördineerd. In een aantal gevallen is coördinatie nodig, en is het mijns inziens ook mogelijk, mits wetgevers bereid zijn om een grensoverschrijdend probleem op te lossen. Coördinatie is in een aantal gevallen onmogelijk. Daarvoor zouden andere oplossingen moeten worden gezocht. Er is wat betreft de grensoverschrijdende arbeid nog genoeg werk te verrichten.

Dankwoord

Thans is het moment aangebroken om een aantal dankwoorden uit te spreken. Ik ben het College van Bestuur van de Universiteit Maastricht en het Faculteitsbestuur van de rechtenfaculteit zeer erkentelijk voor het instellen van deze bijzondere leerstoel en voor het in mij gestelde vertrouwen.

Daarnaast wil ik mijn collega's van de rechtenfaculteit en ITEM met wie ik al geruime tijd intensief samenwerk bedanken.

Ook dank ik de medewerkers van de faculteiten van FASoS, SBE, School of Governance, de Universiteit Hasselt, Hogeschool Zuyd en Neimed, met wie ik samenwerk.

Vervolgens zou ik eigenlijk iedereen willen bedanken, maar zonder mensen te kort te willen doen, noem ik een paar mensen in het bijzonder.

Ten eerste wil ik prof. Hildegard Schneider bedanken, die zich destijds als decaan heeft ingezet om de leerstoel mede te initiëren. Hildegard, met name jouw grote drive om zaken op te pakken is een ware opsteker.

Ten tweede wil ik de heer Ger Essers bedanken. Hij zat bij mijn eerste onderzoek over grensarbeid in de klankbordgroep, bestaande uit vertegenwoordigers van Nederlandse en Belgische vakbonden, en ik heb Ger vanaf dat moment leren kennen als een wandelende encyclopedie als het ware wat betreft grenswerk. Niet alleen zijn kennis, maar ook zijn nimmer aflatende enthousiasme, vasthoudendheid en intensiviteit die hij ten aanzien van de diverse onderwerpen inzake grenswerk, en dan met name die van de zogenoemde 'kleine man' ten toon spreidt, zijn bijzonder inspirerend.

Dank ook, maar zeker niet in de laatste plaats, aan de mensen die deel uitmaken van mijn privéleven. Allereerst mijn ouders, want hoe men het ook wendt of keert, zonder mijn ouders had ik hier niet gestaan. Pa, mooi dat je erbij bent. Graag had ik ook mijn moeder willen toespreken, maar helaas is zij er niet meer. Zij is degene geweest die mij altijd stimuleerde om het maximale uit mezelf te halen, ondanks de tegenslagen die men ondergaat. Nogmaals, eigenlijk zou ik iedereen willen noemen, maar ik beperk me hier tot slot, tot de kinderen. Ik noem hier mijn petekinderen, Niklas, Dirkje en Doutze. En dan kan ik natuurlijk ook Kaat en Jelle niet vergeten. Tussen de drukke werkzaamheden door is het, ondanks jullie hectiek, vaak rust- en energiegevend om in jullie nabijheid te zijn, bijvoorbeeld in het begeleiden bij het ijshockey. Het is bijzonder fijn en

aangenaam om met jullie om te gaan.

Ik heb gezegd.

